

لقابة المحامين
لمحنة المكتبة والفكر القانوني

الجزء الأخير من السلسلة

الكتاب الثاني من سلسلة

١٩٩٠

اهداءات ٢٠٠٣

أ.د/ محمد توفيق محمد الرويني

الإسكندرية

نقابة المحامين
بجته المكتبة والفكر القانوني

مكتبة المحامي



الجرائم الضريبية

الدكتور محمد بن يحيى هادي

١٩٩٠

تمهيد

يعالج هذا الكتاب بحثاً جديداً في الفقه الجنائي - في القانون المصري - هو قانون العقوبات الخاص ، وهو القانون الذي يخضع لأحكام عامة تختلف في مجلتها عن تلك التي يخضع لها قانون العقوبات العام .

وقد اقتصر البحث في هذا المجال على نوع من جرائم هذا القانون الخاص وهو الجرائم الضريبية نظراً لأهميتها البالغة في حماية كيان الدولة المالي .

وأول ما تتميز به هذه الدراسة هي الناحية التأصيلية المجردة التي تستهدف وضع نظرية عامة للجريمة الضريبية يتحدد فيها النموذج الذي يتعين أن تخضع له كافة صور هذه الجريمة . وإلى جانب هذا التأصيل أبرزت الناحية التطبيقية في الموضوع فقهاً وقضاء تحقيقاً للفائدة المرجوة منه وتأكيداً لصحة النتائج التي انتهى إليها .

ويعتمد هذا البحث على الكتاب الذي قمت بوضعه في عام ١٩٦٠ لسد فراغ تعانيه المكتبة القانونية في هذا المضمار .

واذ طرأت تشريعات عديدة أعقبها صدور أحكام من محكمة النقض تضمنت مبادئ جديدة ، فقد استوجب الأمر تحديث هذا الكتاب وتنقيحه وفقاً لتلك التشريعات وهذه الأحكام . وقد ساهم في

ذلك مشكورا كل من المستشار الدكتور أحمد رفعت خفاجي نائب رئيس
محكمة النقض ومدير النيابة الادارية سابقا والسيد الدكتور عصام أحمد
محمد رئيس المحكمة .

وكل ما نرجوه أن نكون قد حققنا بعض الفائدة ، والله ولى
التوفيق .

أحمد فتحى سرور

يناير ١٩٩٠

مُقدِّمة

- ١ - الاستقلال القانوني . ٢ - قانون العقوبات الخاص .
- ٣ - خطة البحث .

١ - الاستقلال القانوني

يمثل النظام القانوني الإتجاهات المختلفة في المجتمع والتي تتغير على مر الزمن لمواجهة الإحتياجات التي يقتضيها تطور الحياة . وتتلور هذه الإتجاهات المختلفة في نصوص قانونية معينة ، فينشأ عن ذلك تعدد القوانين واختلافها وتميز كل منها عن الآخر وتمتعه بالاستقلال والذاتية .

على أن القول باستقلال القوانين ، وتمتع كل منها بذاتية خاصة لا يستند إلى معيار واحد مجرد ، وإنما هو في الواقع أمر نسبي يتوقف على وجهة نظر معينة . ويمكن تحديد ذاتية القانون أو استقلاله بالنظر إلى ثلاث وجهات : علمية وتشريعية وقاعدية^(١) .

فمن الوجهة العلمية يتحدد القانون بالنظر إلى الموضوع العلمي الذي يعالجه - كالقانون المدني والقانون التجاري والقانون الإداري .

ومن الوجهة التشريعية يتحدد القانون بالنظر إلى البناء المادي

(١) Delogu (Tuilio) ; La loi pénale et son application, Cours de doctorat à L'université du caire, 1956, p. 115 ss., n. 34.

الذى يحتويه ، فيعتبر قانونا متميزاً بذاته مجموعة النصوص التى يحتويها
تقنين معين كقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية والقانون
المدنى والقانون التجارى .

ومن الوجهة القاعدة « normative » يتحدد القانون بالنظر إلى
المبادئ الخاصة التى تسود قواعده القانونية كالقانون المدنى والقانون
التجارى وقانون العقوبات^(١) .

وقد يتحقق التمييز بين مختلف القوانين بالنظر إلى الالوجها
الثلاث السابقة معاً كما فى القانون المدنى والقانون التجارى وقانون
العقوبات .

ويتقدير جميع معايير الاستقلال القانونى السالف بيانها نجد أن
المعيار القاعدى هو أبلغها أثراً وأهمية فى القيمة القانونية . فالمعيار
العلمى لا يحقق غير قيمة عارضة ، لأنه يبنى على مجرد عنصر الملاءمة
فى تجميع النصوص التى تعالج موضوعاً معيناً بغض النظر عن التجانس
القانونى الذى يجب أن يجمع هذه النصوص ، مما قد يؤدى أحياناً إلى
الجمع بين نصوص لا تستقر على خصيصة واحدة فيفقد معها شخصيته
وذايته القانونية على الرغم من توافر وحدته العلمية . مثال ذلك
القانون البحرى فهو ينطوى على قواعد تتعلق بكل من القانون الخاص
والقانون الادارى والقانون الدولى العام والقانون الدولى الخاص بل
وقانون العقوبات .

كما أن المعيار التشريعى لا يحقق غير قيمة شكلية معينة ، لأن
عدم تقنين نصوص معينة لا يؤثر فيما قد يتوافر من وحدة وذاتية
خاصة ، فالقانون الإدارى - مثلاً - على الرغم من عدم تقنينه تتوافر له

(١) فالتفسير الواسع مثلاً يؤخذ به فى القانون المدنى دون قانون العقوبات ، والإثبات فى المواد المدنية
يخضع لقواعد تختلف عن تلك التى يخضع لها الإثبات فى المواد الجنائية .

انظر - Quelques aspects de L'autonomie de droit penal. Etudes sur la direction de G. -
Stéfani, Dalloz, Paris 1956 p. 13 ss .

خصائص القانون التي تجعل منه قانوناً قائماً بذاته مستقلاً عن غيره من القوانين . هذا فضلاً عن أن التقنين بطبيعته غير جامع لكل المسائل التي ينظمها وقد يحتاج إلى تشريعات مكملة لها طبيعة مختلطة - مثال ذلك : قانون العقوبات الذي تكمله بعض القوانين المنظمة للتجارة كقانون العلامات والبيانات التجارية والقانون الخاص بقمع التدليس والغش .

وعلى العكس مما تقدم فإن المعيار القاعدي يتوقف على الطبيعة الخاصة التي تسود المبادئ القانونية التي تنظم مسألة معينة ، أيا كان البناء المادى الذى يضم بين جدرانه القواعد المحكومة بهذه المبادئ^(١) .

ويلاحظ أن الاستقلال القانونى لكل من فروع القانون لا يعنى أن النظام القانونى مفكك الأوصال لا تربط بين فروعه رابطة ما ، بل إن وحدة النظام القانونى تحول دون الانفصال التام بين هذه الفروع ، وبعبارة أخرى إن الاستقلال القانونى لا ينفى حقيقة واقعة وهى أن كلا من القواعد التى تتضمنها مختلف القوانين تكون جزءاً لا يتجزأ من النظام القانونى ، وأن كل قاعدة قانونية - فى أى فرع من فروع القانون - تمثل جزءاً فى التنظيم القانونى كله مما يؤدى إلى خضوعها للمبادئ الأساسية التى يقوم عليها هذا التنظيم كمبدأ المساواة ويقين القانون ووضوحه من أجل تحقيق الأمن القانونى^(٢) ، وفكرة المصلحة العامة^(٣) .

(١) ديلوجو ، المرجع السابق ص ١١٦ و ١١٧ رقم ٣٤ .

(٢) قاعداً لا جريمة ولا عقوبة بغير نص من مظاهر الأمن القانونى فى قانون العقوبات - انظر ديلوجو -

المرجع السابق ص ٣٨ رقم ١٧ وص ٤٠ رقم ١٨ وص ٩٩ رقم ٣٢ .

(٣) وهذه المبادئ قيود ترد على المشرع عند ممارسة سلطته فى إصدار القوانين ، كما تصلح معياراً للتفسير القانونى ، بمعنى أن التفسير الذى يتلاءم مع هذه المبادئ الأساسية يجب تفضيله والاخذ

وقانون العقوبات هو من بين فروع النظام القانوني ، ولا جدال في تمتعه بالاستقلال من الناحيتين العلمية والتشريعية . أما من الناحية القاعدية فقد ثار الخلاف في الفقه وتعددت النظريات فمن قائل بأنه يسمو على فروع القانون الآخر ومن قائل إلى أنه قانون تبعي يحمي بجزءاته القوانين الأخرى ، والراجح أن قانون العقوبات يتميز باستقلاله القاعدي عن سائر فروع القانون ، ولا يتقيد إلا بالمبادئ الأساسية للنظام القانوني التي تسيطر على جميع فروعه القانونية . (١) .

والقول باستقلال قانون العقوبات لا يعني عدم تعاونه مع القوانين الأخرى ، هذا التعاون الذي تؤدي إليه وحدة النظام القانوني الذي يشمل فروع القانون المختلفة . ومن مظاهر هذا التعاون الرجوع إلى القانون المدني لتحديد مدلول عقود الأمانة في جريمة خيانة الأمانة (المادة ٣٤١ عقوبات) والرجوع إلى القانون التجاري لتحديد مدلول الشيك في جريمة إصدار شيك بدون رصيد (المادة ٣٣٧ عقوبات) والاستعانة بقانون المرافعات لتحديد مدلول الحجز القضائي في جريمة اختلاس المحبوزات أو تبديدها (المادتان ٣٢٣ و ٣٢٤ عقوبات) . (٢)

٢ - قانون العقوبات الخاص

إنه وإن كان قانون العقوبات يتميز كما قلنا باستقلاله العلمي والتشريعي والقاعدي إلا أن فريقاً من الفقه اتجه إلى القول بالاستقلال داخل قانون العقوبات نفسه ، فقليل بوجود قانون عقوبات مالى وآخر

(١) ديلوجو- المرجع السابق - ص ١٨٠ وما بعدها .

Quelques aspects, cit. 5.

(٢) ديلوجو- المرجع السابق - ص ٢٢٨ وما بعدها رقم ٤٩ وانظر للمؤلف القسم العام طبعة - ١٩٨١ - رقم ٦٠ - صفحة ٩٨ .

إقتصادي واخر تجارى واخر بحرى^(١) إلخ .

على أن المناذاة بالاستقلال القانونى داخل قانون العقوبات لايمكن إقراره إذا اقتصر على الوجهتين العلمية والتشريعية كما بينا بالنسبة إلى فروع القانون داخل النظام القانونى ، مادامت المبادئ القانونية التى تحكم قانون العقوبات العام هى بذاتها التى تسيطر على القواعد القانونية المتميزة بهذا الاستقلال العلمى أو التشريعى ، مما يجدد هذا الاستقلال من فائدته العلمية .

أما إذا بنى الاستقلال القانونى على أن ثمة قواعد جنائية تخضع فى الأصل لمبادئ أخرى تختلف عن تلك التى يخضع لها قانون العقوبات العام ، فهنا يحق القول بأن هذه القواعد يتكون منها قانون عقوبات خاص . ومصدر هذه الخصوصية ليس فى وضعها فى تشريع خاص أو فى معالجتها موضوعاً علمياً معيناً ، وإنما - كما قلنا - فى خضوعها فى الأصل لمبادئ قانونية لا يخضع لها فى الأصل قانون العقوبات العام ؛ مثال ذلك : قانون العقوبات العسكرى (قانون الأحكام العسكرية) وقانون العقوبات الضريبى وقانون العقوبات الاقتصادى .^(٢)

ويجب أن يلاحظ أن القول باستقلال قانون العقوبات الخاص لايعنى إنفصاله تمام الانفصال عن قانون العقوبات العام ؛ فهذا الأخير هو الأصل العام الذى يجب الرجوع إليه كلما شاب القانون الخاص نقص فى تنظيم مسألة معينة .^(٣)

(١) أنظر - Launels H., De la Villeguerin V., et Accarias; Droit Pénal financier, 1947 .

- Tchermoff J., Traité de droit, 1931 .

- Homel (J.), Le droit pénal spécial des sociétés anonymes, 1955 .

(٢) ديلوجو- المرجع السابق - ص ٢٣٧ ومابعدها رقم ٥٠ . ويرى أن قانون العقوبات الإقتصادى فى القانون المصرى ليست له خصائص قانون العقوبات الخاص (ص ٢٤١) ، ولم يبين الأستاذ ديلوجو الأسانيد التى اعتمد عليها فى إبداء هذه النتيجة ، وستين فيما بعد الخصائص التى يتميز بها قانون العقوبات الاقتصادى الضريبى والتى تجعل منه قانوناً خاصاً بالنظر إلى قانون العقوبات العام .

(٣) نصت المادة (٨) من قانون العقوبات على أن تراعى أحكام الكتاب الأول من هذا القانون فى الجرائم المنصوص عليها فى القوانين واللوائح الخصوصية إلا إذا وجد فيها نص يخالف ذلك .

٣ - خطة البحث :

قسمنا هذا المؤلف إلى كتابين نعالج في أولهما : الجرائم الضريبية وهو موضوع قانون العقوبات الضريبى . ونتكلم فى الكتاب الثانى عن الجرائم النقدية وهى إحدى موضوعات قانون العقوبات الاقتصادى ، وقد اخترنا بحث هذه الجرائم لأهميتها البالغة وخطورها على الأمن الاقتصادى .

الكتاب الأول

الجرائم الضريبية

مقدمة

- ٤ - أفكار عامة عن القانون الضريبي ٥ - الغش الضريبي
- ٦ - أسباب الغش الضريبي ٧ - القانون الجنائي الضريبي
- ٨ - خطة المشرع في التجريم الضريبي
- ٩ - معيار تمييز قواعد قانون العقوبات الضريبي ١٠ - منهج البحث .

٤ - أفكار عامة عن القانون الضريبي :

يقتضى البحث في قانون العقوبات الضريبي التمهيد له بفكرة عامة عن العلاقة التي ينشئها قانون الضريبة والأسس التي ينهض عليها هذا القانون .

وفي بيان ذلك القول بقرار إن قانون الضريبة ينشئ التزاماً على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة ،^(١) وهو كتابينأحد التزامات القانون العام ينشأ بإرادة المشرع فيختلف عن الالتزام التعاقدى الذى يتوقف على إرادة المتعاقدين . كما يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة بخلاف الالتزام التعاقدى وغيره من الالتزامات الخاصة التى يكون القانون مصدرها ، فهى لا تهدف إلا إلى تحقيق مصالح عامة .^(٢)

(١) ذهب البعض إلى أن القانون هو المصدر المباشر لهذا الالتزام - السهوى - الوسيط جزء ١ ص ١٧٨١ ، أحمد حشمت أبوستيت في نظرية الالتزام في القانون المدنى الجديدة طبعة ١٩٥٤ ص ٥٨٠) وذهب رأى اخر إلى أنه ليس ثمة تفرقة بين الالتزام بالضريبة وغيره من الالتزامات ، وأنه في جميع الالتزامات يجعل القانون واقعة معينة يحدد شروطها مصدراً مباشراً لنشوء الالتزامات ويعتبر القانون مصدرها غير المباشر ، أما الواقعة التى يتعين توافرها لنشوء الالتزام فهى المصدر المباشر للالتزام بالضريبة . (أحمد ثابت عويضة - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - رسالة طبعة ١٩٥٩ - ص ٦) .

(٢) كالالتزام بنفقات الأقارب . انظر - دكتور حسين خلاف - فى الأحكام العام فى قانون الضريبة طبعة ١٩٥٦ - ص ١٤٦ .

ولا يقر قانون الضريبة على تنظيم الالتزام بأداء الضريبة المفروض على عاتق الممول وغيره من الأشخاص ، قاصداً بها منع التهرب من الضريبة بالتحقق من توافر واقعته المنشئة وضبط وعائها وتنظيم تحصيلها .

ومثال الالتزامات الأخرى التي قد يفرضها القانون على عاتق الممول ، التزام التاجر بتقديم إقرار بمقدار أرباحه (م ٣٤ و ٣٥ و ٣٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، والالتزام بالتاجر الذي وقفت منشأته عن العمل بتبليغ ذلك إلى مصلحة الضرائب في خلال تسعين يوماً من التاريخ الذي وقف فيه العمل . (م ٢٩ / ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) والالتزام بمديرى البنوك والمكلفين بإدارة أموال ماوكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت واصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بتقديم الدفاتر الى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب (المادة ١٤٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

ويجب التمييز بين التزام الممول بدين الضريبة والتزاماته الأخرى التي يفرضها عليه قانون للضريبة ، فهذه الالتزامات الأخيرة لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ولا تدور معها وجوداً وعدماً ، وإنما هى التزامات أصلية تقع على عاتق دافعى الضرائب سواء نشأ في ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ ، فالتاجر مثلاً من الأشخاص الذين يتحملون ضريبة الأرباح التجارية إلا أنه قد لا ينشأ في ذمته دين الضريبة بسبب عدم تحقيقه ربحاً في سنته المالية ، ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار المفروض عليه إلى مصلحة الضرائب .^(١) وعلة ذلك أن الالتزام بدين الضريبة لا يترتب بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لها^(٢) بخلاف الالتزامات الأخرى - كالالتزام بالإقرار في

(١) حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٤٥ .

(٢) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٥٢ .

المثال السابق - فإنها تنشأ بمجرد سريان قانون الضريبة ولا تتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لدين الضريبة .

ومثال الالتزامات المفروضة على عاتق غير الممول ؛ التزام المتنازل اليه عن كل أو بعض المنشأة باخطار مصلحة الضرائب المختصة بهذا التنازل في ميعاد معين . (المادة ٢/٣٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) . والالتزام الأفراد أو الشركات أو الهيئات الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو عمالاً أو صناعاً أو مساعدين بمرتب أو أجر أو أتعاب أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب كشفاً يتضمن بيانات معينة عن هؤلاء الأشخاص ومقدار ما هيأتهم وأجورهم وأتعابهم . (المادة ٦٥ وما بعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، والالتزام كل مصرف أو محل أو شخص يشتغل عادة بتأجير الخزائن ويكون لديه خزائن مؤجرة كلها أو بعضها لشخص توفي أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب في خلال ميعاد معين ، والالتزام بعدم السماح بفتح الخزانة في غيبة مندوب مصلحة الضرائب . (المادة ٢٢ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ الخاص باصدار قانون ضريبة الأيلولة) .

ومن ناحية أخرى فرض القانون لصالح الأشخاص التزامات معينة على إدارة الضرائب ، كالتزامها بدفع ماحصلته من الضرائب دون وجه حق . (١) والالتزامها بموافاة المتنازل اليه عن المنشأة في ميعاد معين ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن هذه المنشأة - متى كان هو قد طلب هذا البيان . (المادة ٤/٣٠ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) . والالتزامها عند تصحيح الاقرار بالضريبة أن تحظر الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول بعناصر ربط الضريبة (انظر المادة ٤١ و ١٠٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

(١) انظر نقض مدل - ٧ ديسمبر سنة ١٩٥٠ - مجموعة القواعد في ٢٥ علماً - جزء ٢ - ص ٨١٢ رقم

وقد قضت محكمة النقض أنه لا يخاطب الشارع في الجرائم الضريبية بعامة وفي جرائم التهريب الجمركي بخاصة إلا المكلف بأداء الضريبة ، وإذا شاء أن ييسط نطاق التجريم إلى غيره فإنه ينص على ذلك صراحة . يدل على ذلك ما تقضى به المادة ٣٤ من لائحة الجمارك من أن تكون العقوبات في مواد التهريب مستوجبة الطريق بالتضامن من على الفاعلين والمشاركين في الاحتيال أيا كانوا وعلى اصحاب البضائع . ولا يوجد ما يدل على أن الشارع في قانون الجمارك الجديد قد أراد الخروج على هذا الأصل .^(١)

ويجب التمييز بين سلطة الدولة في فرض الأعباء الضريبية ، وسلطة إدارة الضرائب في ربط الضريبة وتحصيلها ، فالأولى ليست إلا مظهرا من مظاهر سيادة الدولة باعتبارها نظاماً قانونياً (Etat - ordre juridique)^(٢) يقررها القانون الدستوري ، وتباشرها عن طريق التشريع في حدود هذا الدستور^(٣) أما سلطة الإدارة في ربط الضريبة وتحصيلها فيقررها قانون الضريبة وهي تباشرها في حدود هذا القانون^(٤) .

وهذه السلطة في ربط الضريبة وتحصيلها تقابلها الالتزامات التي فرضها القانون الضريبي على الممول وغيره من الأشخاص لمنع التهريب من الضريبة .^(٥)

(١) انظر حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية الصادر في ١٥ ديسمبر سنة ١٩٤٦ - الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء - للعدد ٥٢ - ص ٨٤ رقم ٥٩ .

(٢) نقض في ١٩٦٧/٣/٧ . مجموعة أمام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤ .

(٣) كما هو الشأن بالنسبة إلى سلطاتها في العقاب - انظر ديولوجي في قانون العقوبات الضريبي - صفحة ٧٤ وما بعدها رقم ٢٤ .

(٤) وقد نصت المادة ١١ من الدستور على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون .

(٥) كما نصت المادة ٩ المذكورة على أنه لا يعفى أحد من أداء الضريبة إلا في الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون .

ويلاحظ أن دين الضريبة لا ينشأ بمجرد صدور قانون الضريبة ، وإنما هو يتوقف على توافر ما يسمى بالواقعة المنشئة للضريبة (fait générateur d'impôt) أى الشرط الذى أوجب القانون تحققه لنشوء دين الضريبة ، فمثلا توزيع منتجات الأسهم هو الواقعة المنشئة لضريبة إيراد القيم المنقولة ، والحصول على الربح التجارى هو الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية .

ويجب التمييز بين موضوع الالتزام بالضريبة - وهو دفع مبلغ معين من المال للخزانة - وما يسمى بوعاء الضريبة وهو المال الذى تفرض عليه الضريبة ، فالمكلف بضريبة الأرباح التجارية - مثلا - يلتزم بدفع مبلغ الضريبة - وهو موضوع الالتزام بها ، وهذه الضريبة تفرض على أرباحه التجارية ، ومن هذه الوجهة تعد الأرباح وعاء الضريبة .

وإذا ما توافرت الواقعة المنشئة للضريبة تربط الادارة الضريبة على الممول وذلك بتحديد المبلغ الواجب عليه دفعه - أى تحدد موضوع الالتزام بالضريبة ، ولا يتيسر ذلك إلا بعد حصر وعاء الضريبة وتقديره .

وقد تقوم الادارة بنفسها بعملية الحصر والتقدير والربط كما هو الحال فى ضريبة الأطنان أو ضريبة المباني ، وقد تلجأ إلى هذه الطريقة عندما لا يقوم الممول ببعض الواجبات المفروضة عليه كالامتناع عن تقديم الاقرار .

وقد تحتاج الادارة إلى معونة الممول أو الغير ، فيلزم القانون الممول بتقديم إقرار عن توافر الواقعة المنشئة للضريبة المفروضة عليه وعناصر وعاء الضريبة^(١) أو يلزم الغير بتقديم هذا الاقرار كما بينا فيما تقدم أو بتكليفه باحتجاز قيمة الضريبة الواجبة على الممول مما يوزعه عليه من دخل ، وتوريد هذه الضريبة إلى الادارة ، وهو ما يسمى

Roger M., - Le droit pénal fiscal, - these, — 1904 Paris — P.3

(١)

بالحجز عند المنبع (Stoppage a la source) أى حجز الضريبة منذ حصول الواقعة المنشئة لها قبل وصول الدخل الى الممول مثال : ذلك ما يلتزم به رب العمل من توريد ضريبة كسب العمل المفروضة على أجور العمال قبل توزيع هذه الأجور عليهم . وقد لا تقوم الادارة بنفسها بربط الضريبة وإنما تسند هذا العمل الى الممول نفسه كما فى ضريبة الدمغة حيث يتعين على الممول أن يقوم بنفسه بلمصق طابع الدمغة على المحررات التى تستحق عليها هذه الضريبة ، وتقتصر وظيفة الادارة فى هذه الحالة على مراقبة مدى الوفاء بدين الضريبة^(١)

La fraude fiscale

٥ - الغش الضريبى

عرف التهرب من الضريبة منذ نشأ الالتزام بها على عاتق الممولين ، شأنه فى ذلك شأن الجريمة التى عرفت منذ وجد القانون .

ويجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذى ينطوى على الغش وبين مجرد تجنب الضريبة^(٢) . فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبى لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدى إلى ضياع حق الدولة فى الضريبة كأن يقدم الممول اقرارا كاذبا عن دخله أو يمتنع عن دفع الضريبة .

أما تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذى من شأنه أن يؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة لضريبة ؛ كأن تفرض الضريبة على انتاج أو استهلاك سلعة معينة فيمتنع الممول عن هذا

(١) حسين خلاف - المرجع السابق ص ٢١٠ .

(٢) أنظر - Michel (J.) Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et La

Législation Suisse, — 1953 — P. 74 ss.

Scaillereur (C.), Le devoir fiscal — 1950 — P. 127 ss.

وقد سمي الغش الضريبى بالغش المادى « fraude matérielle » وتجنب الضريبة بالغش فى القصد « fraude d'intention »

الانتاج أو الاستهلاك أو يمتنع عن استيراد السلع الخاضعة للضرائب الجمركية ، أو يمتنع عن زيادة دخله الى حد معين حتى لا نصيبه الضريبة التصاعدية .

وقد تسنح الفرصة للممول في أن يحصل على أثر اقتصادي معين باتباع إحدى وسيلتين فيختار من بينها الوسيلة التي من شأنها عدم تحميله بالضريبة إطلاقاً أو تحميله بضريبة أقل^(١) . وقد يتم تجنب الضريبة بواسطة الغير إذا امتنع عن مباشرة الأعمال التي من شأنها أن تؤدي إلى تحميل الممول بعبء الضريبة ، كان يقرر القانون إستحقاق الضريبة عند توزيع الشركة إحتياطياً على المساهمين في صورة نقد ، فتلجأ الشركة إلى توزيع ذلك الإحتياطى عليهم مجاناً في صورة أسهم تصدرها بقيمة الإحتياطى^(٢)

وقد يكون في نقص القانون فرصة متاحة للممول أو الغير في تجنب الضريبة كما في المثال السابق الخاص بتوزيع الشركة على المساهمين ، وكأن يهب المورث خلال حياته أمواله إلى ورثته حتى يتألوا تركته خالصة من الضريبة - إذا كان القانون لا يخضع الهبة لضريبة التركات^(٣) .

وقد يعمد المشرع إلى تشجيع الأفراد على عدم مباشرة العمل المؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة وذلك بقصد تحقيق أغراض

(١) Navette (B.), La fraude et l'habilité en droit fiscal, - chronique Dalloz - 1951 - P. 87. (١)

Vidal (J.), Théorie générale de la fraude - Paris - 1057 - P. 96.

(٢) قضت محكمة الاسكندرية المختلطة بأن الضريبة لا تستحق في هذه الحالة . (في ١٧ يونيو سنة ١٩٤٨ المبادئ القانونية للأحكام الضريبية للأستاذ كمال الجرف - المجموعة الثانية ص ٢٢٢ . وفي ٢٧ ابريل سنة ١٩٤٦ ، الجرف المجموعة الأولى ص ٣٨٥) .

(٣) مبادئ النظرية العامة للضريبة للدكتور عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - طبعة ١٩٥٢ ص ١٧٠ و ١٧١ وعلم المالية العامة للدكتور محمد لبيب شقير - طبعة ١٩٥٧ - ص ٢٢٢

معينة ، كان يهدف من الضريبة الجمركية الاقلال من طلب السلع الأجنبية للاقبال على السلع الوطنية ، وقد يهدف من وضع ضريبة على إستهلاك سلع معينة تقليل طلبها والانصراف نحو سلع أخرى أكثر توافراً من الأولى^(١)

على أنه يمكن القول - بوجه عام - أن تجنب الضريبة يؤدي إلى الإضرار بالخزانة ، في الحالات التي لا يبغي المشرع تحقيقه كما أسلفنا ، مما يدفعه إلى معالجة أسباب النقص في التشريع الضريبي وسد سبل الفرار في وجه الممولين^(٢) .

وقد وجه علماء الاجتماع والأخلاق إهتمامهم منذ زمن طويل لبحث ظاهرة التهرب الضريبي ، وقد رأوا تفسى هذه الظاهرة بين مختلف طبقات الشعب ، حتى قيل بأن الغش الضريبي هو جريمة الشرفاء «délit des honnêtes» بدعوى أن الأشخاص ذوى الضمائر الحية الذين لا يقبلون الاستيلاء على شيء - مهما كان تافهاً - بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد ، إعتقاداً منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة ، وأنهم في واقع الأمر ضحية لنصوص تحكيمية^(٣) .

(١) عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٧٠ .

(٢) صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بتعديل الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريحاً في علم التفرقة بين ما إذا كان التوزيع قد تم نقداً أو مجاًناً في شكل أسهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على أى صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر . ونصت المادة ٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أنه تستحق ضريبة التركات على الهبات وسائر التصرفات الصادرة من المورث من خلال خمس السنوات السابقة على الوفاة إلى شخص أصبح وارثاً له بسبب من أسباب الإرث كان متوافراً وقت حصول التصرف أو الهبة سواء تعلقت تلك الهبات أو التصرفات بأموال منقولة أو ثابتة أو صدرت إلى شخص المذكور بالذات أو بالواسطة .

(٣) ميشيل - المرجع السابق - ص ١٣ . وقد ذهب علماء الاجتماع إلى اختلاف طرق الغش الضريبي باختلاف طبقات الشعب المختلفة ، فقالوا بأن الطبقة البورجوازية «Dourgisie» لا تلجأ إلى هذا الغش لأنها لا تعتمد إلى المحالفة الصريحة للقانون ، وإنما تلجأ فقط إلى محاولة الانحراف عن الواجبات الضريبية باستعمال الطرق القانونية والضغط السياسى ، اما الطبقة الوسطى «LH» =

٦ - أسباب الغش الضريبي :

نحمل أهم الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي فيما يلي^(١) :

أولاً : أسباب سياسية واجتماعية : كان لظهور النظريات الاشتراكية أثر كبير في التوسع الضريبي سواء عن طريق كثرة الضرائب أو عن طريق رفع سعرها فقد نادت هذه النظريات بأن الضريبة لا تهدف إلى مجرد فرض الأعباء العامة وإنما تبغى أيضاً تحقيق الحاجات العامة للمواطنين .

وعلى أثر ذلك بدأت تتبدد فكرة العدالة السياسية للأرباح بعد أن اتضح عدم عدالتها الاجتماعية ، مما دفع الحكومات إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية والضريبة ذات السعر المتغير . وقد كان التوسع في المشروعات سبباً في التوسع في فرض الضريبة حتى يتحمل الأفراد كثير من مصاريف هذه المشروعات . وقد أدى هذا التوسع الضريبي في النهاية إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص ، وأذ شعروا بالخطر يحف بأموالهم ، توردوا على قانون الضريبة والتجأوا إلى صنوف الغش المختلفة اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة^(٢)

ثانياً : أسباب تاريخية : كان الحاكم في الماضي يحصل الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن

« lesse moyenne » فهي على العكس تنجّه صراحة إلى الغش إما بتقديم أقرارات مزيفة أو بإخفاء أموالهم أو التغير في حساباتهم وغير ذلك من الطرق . وتلتجأ طبقة البروليتاريا « Le Prolétariat » (الطبقة العاملة) تعتمد على عمل جماعي تقوم به النقابات أو الجمعاعات السياسية أو تقتصر على المقاومة السلبية فتجاهل قواعد الضريبة ولا تبأثر واجباتها الضريبية . (انظر ديولوجو في قانون العقوبات الضريبي ص ٥) .

(١) انظر في أسباب التهرب من الضريبة الجرمية مؤلف التهرب الجرمي للاستاذ عبد الرحمن فريد

طبعة ١٩٥١ - ص ٤ و ٧٥ .

(٢) ميشيل - المرجع السابق - ص ٥١ .

الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة وأنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذى يجب عليهم مقاومته . أو قد ظل هذا الشعور متسلطا على الممول على الرغم من تغير النظم وتطور نظام الدولة الدستوري^(١)

ثالثا : أسباب اخلاقية : ذهب البعض :^(٢) إلى أن الفكرة المتسلطة على الناس نحو الغش الضريبى ترجع إلى اسباب ثلاثة (الأول) أن الناس بوجه خاص يفضلون الخير القريب فى صورة المال الموجود بين أيديهم أكثر من انتظار الخير البعيد الذى سيعود عليهم نتيجة التوسع فى المشروعات الممولة من الضريبة . (الثانى) أن الشعور بالمصلحة والملكية الخاصة يفوق كثيرا الشعور بالخدمات العامة والسلطة العامة . (الثالث) سوء الطريقة المتبعة فى فرض الأعباء الضريبية وعدم مراعاة المساواة^(٣) .

٧ - القانون الجنائى الضريبى :

تهدف الدولة الدائنة بالضريبة إلى تحقيق المصلحة العامة ، وهى فيما تنظمه من اجراءات نحو الوصول إلى ربط الضريبة وتقديرها وتحصيلها تمسك بزمam السلطة فى يدها الأمر الذى يمكنها من توقيع العقوبات على الأشخاص الذين يخلون بواجباتهم الضريبية .

(١) عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٧٣ .

(٢) Verri مشار إليه فى ديولوجو - المرجع السابق - ص ٥١ .

(٣) ذهب البعض إلى أن الدولة تفرض الضريبة على اشخاص معينين بسبب اعتبارات مختلفة فتنظمهم إلى عدة فئات دون أن تراعى فى ذلك مبدأ العدالة ، وإنما تهدف إلى مجرد تحقيق مصلحتها دون أن تهدف إلى التوفيق بين الحقوق المتماثلة ، فهى تعنى بضرورة التضحية بالمصالح الخاصة ولو على حساب المصلحة العامة وذلك باتتباع الطريقة التى تضمن لها تحقيق أغراضها دون مبالاة لما تقتضيه الحقوق الفردية من احترام ، ولا تمنع إلا بالبحث بين الأفراد عن يسهل فرض الضريبة عليه وتحمله بالضرائب الأكثر ارتفاعا - الأمر الذى يدفع الأفراد إلى الشعور بعدم عدالة قانون الضريبة بما يدفعهم إلى الالتجاء إلى الغش (ميشيل - المرجع السابق - ص ١٦ و ١٧) .

وينظم القانون الجنائي الضريبي هذه العقوبات ، وهو ينقسم إلى قسمين : قانون للعقوبات وآخر للإجراءات . على أن هذا التقسيم يقوم على مجرد التمييز القاعدي في صدد النصوص الجنائية الضريبية بين القواعد الموضوعية والقواعد الاجرائية دون أن يستند إلى معيار مادي أو شكلي ، بمعنى أنه لا يوجد تشريع خاص لقانون العقوبات الضريبي وآخر لقانون الإجراءات الجنائية الضريبي ، وإنما الفصل يتوقف على طبيعة النصوص الجنائية الملحقه بقانون الضريبة .

فقانون الضريبة لا يقتصر على مجرد تنظيم الجرائم الضريبية وإنما يعنى بالاضافة إلى ذلك بتنظيم الإجراءات الجنائية الخاصة بهذه الجرائم ، وقد كان ذلك أمرا طبيعيا لأنه مادام للجريمة الضريبية طبيعتها الخاصة واستقلالها الذاتي فإنه يجب تمييز إجراءات الادعاء الجنائي عن هذه الجريمة والمحاكمة عن غيرها من الإجراءات المتبعة بالنسبة إلى الجرائم العادية .

على أن بعض التشريعات - ومنها التشريع المصري - لم يعن بوضع قواعد إجرائية ضريبة خاصة ، بل اقتصر على وضع قيود معينة على استعمال الدعوى الجنائية في مسائل الضرائب وبيان من لهم صفة الضبط القضائي فيما يتعلق بتنفيذ أحكام قانون الضريبة^(١) وذلك بخلاف غيرها من التشريعات التي عينت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية . مثال ذلك : القانون الايطالى الصادر سنة ١٩٢٩ ، والقانون العام للضرائب في فرنسا ، والقانون الألماني والفيدرالى السويسرى^(٢) .

(١) المادة ١٩٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) راجع ديلوجو - المرجع السابق - ص ٣٤ .

٨ - خطة المشروع في التجريم الضريبي :

للتحدث عن سياسة التجريم الضريبي يتعين علينا أن نحبط
بإيجاز بالمبادئ العامة التي تنبنى عليها سياسة التجريم بوجه عام ،
ولا نجد محلا للخوض في هذا الصدد إلى ما ذهبت إليه كل من المدرسة
التقليدية والمدرسة التقليدية الجديدة أو المدرسة الوضعية أو إلى
ما اتجهت إليه مذاهب التوفيق بين المدرسة التقليدية أو المدرسة
الوضعية ، وإنما تقتصر على بيان المبادئ اللذين أقيمت كل من هذه
النظريات والمذاهب على أحدهما أو على خليط منها وهما مبدأ النفعية
ومبدأ العدالة^(١) .

فالقانون بوجه عام يهدف إلى تحقيق أحد غرضين أو كلاهما :
تحقيق المصلحة الاجتماعية وتأكيد العدالة . فإذا انحصر الهدف من
القانون نحو تحقيق المصلحة الاجتماعية وتغليبها على أى اعتبار آخر ولو
أدى ذلك إلى التضحية التامة بالعدالة ، فإنه يعتبر قانوناً نفعياً
«Utilitaire»^(٢) . أما إذا استهدف المشروع من وضع القانون تأكيد العدالة

(١) نادت المدرسة التقليدية بأن أساس حق العقاب هو ضرورة محافظة الجماعة على كيانه وصيانة
أمنها ونظامها ، معتمدة على فكرة النفعية ، ونادت المدرسة التقليدية الجديدة بأن أساس حق
العقاب هو العدالة المطلقة مجردة عن فكرة النفعة وذهبت المدرسة الوضعية إلى الاستناد على المبدأ
النفعي الذى استندت اليه المدرسة التقليدية القديمة فقالت بتأسيس سلطة العقاب على أساس
مصلحة المجتمع وضرورة حمايته والدفاع عنه . أما مذاهب التوفيق فقد سعت إلى وضع سياسة
التجريم بحيث تضم ما فى النظريتين التقليدية والوضعية طبقاً لما أسفرت عنه المشاهدة
والتجربة . (راجع فى تفصيل هذه النظريات والمذاهب فى القانون الجنائي للدكتور على راشد
طبعة ١٩٧٠ - ص ١٨ وما بعدها ؛ ودوندييه دى فاير طبعة ١٩٤٧ - ص ٢٣ وما بعدها رقم
٣٧ وما بعده) .

(٢) تنادى فكرة المنفعة بأنه لا يجوز تجريم غير الأفعال التى من شأنها الإخلال بنظام الجماعة وأمنها
بصرف النظر عن فكرة الساس بالأخلاق أو علمها ، ومن المتلادين بها بكاريو ويتام واهرنج
- أنظر - دوندييه دى فاير - ص ٢٤ رقم ٣٩ و ٤٠ . والنظرية العامة للتجريم - للدكتور أحمد
خليفة - طبعة ١٩٥٩ - ص ١٠٠ وما بعدها .

بغض النظر عن المصلحة الاجتماعية اعتبر قانونا عادلا « Juste »^(١) .

وأول ما يتبادر إلى الذهن من التساؤل هل التجريم الضريبي في حد ذاته ينطوي على الأخذ بمبدأ النفعية أو الاتجاه نحو مبدأ العدالة ، وبعبارة أخرى هل الواجب الضريبي يعتبر في نظر القانون واجباً أخلاقياً لا يؤديه الأشخاص خوفاً من العقاب ، فيعتبر قانون العقوبات الضريبي - من هذه الوجهة - مؤسسا على الفكرة الأخلاقية أو العدالة « Imperatif categorique » أم أنه واجب مشروط أو غائي « Imperatif hypothetique » ، بمعنى أن الأشخاص لا يؤدونه إلا بسبب غاية معينة هي خشية توقيع العقاب ، فيكون قانون العقوبات الضريبي - من هذه الوجهة - قانونا مبنيا على فكرة المنفعة .

(١) ويعتبر الفيلسوف (كانت) رائدا للمذهب العدالة ، وترتكز فلسفته على الأمر الأخلاقي المستقل بذاته (Imperatif categorique) أي الأمر غير المشروط بأي شرط أوقيد الذي يقابل الأمر المشروط أو الغائي (hypothetique) ، ويمكن صياغة الأمر الغائي كالآتي : لا تكذب ولا تعرضت لعدم ثقة الناس في المستقبل . أما الأمر المستقل في ذاته فنصه (لا تكذب) فهو غير مشروط بأي شرط ، وليس له من هدف إلا الانصياع للأمر في ذاته ، لأن الأخلاق تقضي بذلك . فالإنسان لا يطيع قواعد الأخلاق بدافع الخوف من العقاب أو طمعا في الثواب ولكنه فقط يطيع الأمر بدافع الاحترام له في حد ذاته ، وهو ما يمكن التوصل إليه بالطريقة الآتية : أن يسأل الشخص نفسه ماذا تكون النتائج إذا تصرف جميع الناس بالطريقة التي اتصرف بها ، فإذا كانت هذه النتائج - التي هي غالبية خالصة - مرفوضة منهم فإن العمل على الاختيار يكون غير أخلاقي ، وبذلك تكون الصياغة النهائية للأمر المستقل في حد ذاته كالآتي : يجب أن تتصرف وفقا لمبدأ يكون في الوقت نفسه صالحا لأن يكون قانونا عاما .

(Ferid (M.), Philosophie de cours de doctorat - Université du Cairo, 1958 - 1959 - P. 11, 134 135.

Lemaire (P.), Les classique pour tous, Kant fondeurs de la metaphysique des mœurs - Paris - P. 34, 45.

ومن ذلك يتضح أن « كانت » يستبعد نهائيا فكرة المنفعة أو المصلحة ويأخذ بفكرة الواجب الأخلاقي الذي لا يمكن أن يكون كذلك إلا إذا ثبتت صلاحية لأن يكون قانونا عاما للناس الذي هو وحده يحقق العدالة . وبالتالي فإن الفكرة الأخلاقية أو العدالة هي حجر الزاوية في فلسفة العقاب عند « كانت » أما المصلحة أو النفعية فيجب استبعادها نهائيا عند توقيع العقاب وفقا لمنطق هذه الفلسفة .

ذهب البعض إلى أن الضمير الجماعى لا يتأثر بارتكاب الجرائم الضريبية بمقولة انها لا تؤدى إلى رد فعل اجتماعى يثير فى النفوس ضرورة توقيع العقاب ، وانه لهذا يعتبر القانون الضريبى قانونا جنائيا خالصا «purement pénale» ، ولا يعتبر قانوناً أخلاقياً «loi morale»^(١) .

والواقع من الأمر أنه لا يكفى للفرد أن يتسم بالخلق الشخصى الذى يتحقق بالاستقامة وإنما يجب أيضا أن يتوافر لديه الخلق الاجتماعى وهو ما يتطلب منه ان تكون أفعاله مطابقة لمقتضيات الخير الاجتماعى فيقوم بالسوفاء بالالتزامات التى يقتضيها التضامن الاجتماعى . ومن القواعد الأساسية فى المجتمع أيا كانت طبيعته أن يساهم أفرادها فى الأعباء الملقاة عليه مما مقتضاه أن يساهموا فى نفقات الحياة الملائمة للمجتمع وذلك بدفع الضرائب . وبمرور الزمن زادت درجة الشعور بالواجبات الضريبية وبلغ الخلق الضريبى مستوى مرتفعا - كما فى انجلترا - نتيجة لانتشار التعليم السياسى الذى يبين مدى الفائدة المحققة للخدمات العامة ، فضلا عما جرت عليه إدارة الضرائب من حسن معاملة الممولين^(٢) .

هذا إلى أن الأمانة الضريبية لا تتميز عن الأمانة بوجه عام ، لأن الالتزام بأداء الحقوق إلى اصحابها لا يقبل التجزئة ولا يتغير مضمونه عندما يكون الدائن هو المجتمع بأسره لا مجرد عضو من اعضائه^(٣) . وإذن فليس صحيحا ما قيل من أن الغش الضريبى هو جريمة الشرفاء ،

(١) أنظر عرض هذا الرأى ((Seallieur (C.)) - المرجع السابق - ص ٩٨ وما بعدها . ويلاحظ أن فى القانون الجنائى الخالص يقصر الإلتزام الأخلاقى على الخسوف للعقاب عند وقوع الجريمة ، أى هو التزم شرطى لا يولد إلا عند مخالفة القانون ، بينما فى القانون الأخلاقى يجبر الضمير على اتباع القاعدة التى يضعها وإحترام النهى الذى أقامة .

(٢) ديلوجوفى قانون العقوبات الضريبى - ص ٥٢ رقم ٢١ . والواقع أنه من مظاهر احترام الدولة لمقتضى الأخلاق مراعاتها لمبدأ قانونية الضريبة التى بمقتضاه لا تفرض الضريبة ولا يعنى منها شخص إلا بنص .

(٣) Locallieur - المرجع السابق - ص ٩٨ وما بعدها .

Jezse (G) , La fraude fiscale , Rev. Sc. et de Légi fin - 1933 - P. 187.

فأى شرفاء هؤلاء الذين يحتالون على الدولة ويماطلون في أداء ما تطالبهم به من الديون الضريبية ! .

على أنه يلاحظ من جهة أخرى أن الغش الضريبي أصبح مصدر قلق في الحياة الاقتصادية فهو يضر بالخزانة أضعاف ما يضر بالممولين الذين يتهربون من أداء الضريبة ، ويحرم الدولة من أحد مصادر إيراداتها ، مما يدفعها إلى فرض الالتزامات التي تهدف إلى تحقيق الصالح العام ؛ كالالتزام بتقديم الاقرار في الميعاد ويضع جزاء جنائيا على مخالفتها ، وهو اتجاه صريح نحو النفعية .

ونستخلص من مجموع ما تقدم أن الواجبات الضريبية هي خليط بين الواجبات الأخلاقية والواجبات المشروطة التي لا يؤديها الأشخاص إلا خوفا من العقاب ، ولهذا فإن التجريم الضريبي ينطوي في حقيقته على خليط من العدالة والنفعية .

والآن ما هي سياسة المشرع في التجريم الضريبي على ضوء النفعية والعدالة ؟ إن مقتضى الأخذ بمبدأ النفعية تأسيس المسؤولية على نتيجة الجريمة نظرا إلى الضرر أو الخطر الذي يترتب عليها ، ومقتضى الأخذ بمبدأ العدالة هو تأسيس المسؤولية على الخطيئة أو الاثم «Culpabilité» .

والأخذ بأحد هذين المبدأين يصل في النهاية إلى تحقيق نتائج بالغة الأهمية ، فالأخذ بالمبدأ النفعي يترتب عليه أن يصبح هذا القانون مجرد وسيلة لكفالة جمع إيرادات الدولة وتجنبها الخسارة مما يقتضاه الأخذ بالمبادئ الآتية : (١) عدم رجعية القانون الأصلح . (٢) الأخذ بالتفسير القياسي . (٣) عدم احترام مبدأ المسؤولية الشخصية . (٤) تقرر المسؤولية بلا خطأ «responsabilité psans faute» (٥) المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية .

أما الأخذ بمبدأ العدالة فإنه يؤدي على العكس من ذلك الى

تطبيق المبادئ المتعارضة مع المبادئ السالفة التي انتهى إليها الاتجاه النفعي .

وباستقراء التطور التاريخي للعقاب على الغش الضريبي ، نجد أن الجزاءات الضريبية كانت متأثرة بمبدأ النفعية بادية الأمر لا تبغى غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التهريب الضريبي من نقص في إيرادات الخزنة ، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء الجنائي الضريبي هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزنة بسبب الغش الضريبي ، وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول أكثر من وقوعه على شخص مرتكب الغش نفسه . وقد خطى التطور هذه الجزاءات نحو قانون العقوبات العام ، فعرف قانون العقوبات الضريبي عقوبة الحبس وهي لا تتسم بخصيصة تعويض الخسائر التي أصابت الخزنة ، بل يبلغ أمر التطور في بعض التشريعات إلى نبذ فكرة تأسيس المسؤولية على مجرد النتيجة المادية للغش - طبقاً للاتجاه النفعي - متجهة إلى الأخذ بالركن المعنوي للجريمة ومراعاة الظروف الشخصية للجاني - منحازة بذلك إلى اتجاه العدالة الذي يسيطر الآن على قانون العقوبات الحديث^(١) .

وقد اختط قانون العقوبات العام المصري مسلكاً وسطاً بين العدالة والنفعية ، أية ذلك فيما يلاحظ من أن راعى في توقيع العقوبة درجة الجسامة المادية للجريمة مع درجة إثم الجاني . ولم يخرج قانون العقوبات الضريبي عن هذا المسلك ، فهو يبيننا يتجه أحياناً نحو النفعية كما يبدو في اعتبار الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة - في جميع الأحوال - معه بالتضامن عن اداء التعويض والمبالغ التي يلزم المخالف بتوريدها (المادة ١٩٠ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، نجده لا يفرق في هذه النفعية بل يعتمد الى ملاحظة إثم الجاني

(١) يراجع ديلوجو - المرجع السابق - ص ٦٧ وما بعدها . وأوتوماير في القانون الإداري الألماني - جزء ٢ طبعة ١٩٠٣ - ص ٢٩٤ وما بعدها .

ودرجته . فمثلا اذا لم يقدم الممول اقرار الضريبة العامة على الايراد
عقب بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تتجاوز خمسمائة جنية (المادة
١٨٧ « ثانيا » من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

اما من تهرب من اداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق
الإحتيالية الواردة في القانون يعاقب بالسجن (المادتان ١٧٨ و ١٨١ من
القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ويتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد
من الضرائب المستحقة . وتعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة
مخلّة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب
العامة وتفقد الثقة والاعتبار .

كما أن المشرع الضريبي شدد العقوبة في حالة العود الخاص
لبعض الجرائم ، وهو ظرف شخصي في الجاني ولا يتعلق بدرجة
جسامة الجريمة (راجع المادتين ١٨٤ - ١٨٧ ثانيا ، رابعا ، سادسا من
القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

يضاف إلى ذلك أن المشرع الضريبي يؤسس المسؤولية عن
الجرائم الضريبية على الركن المعنوي لدى الجاني ، لا على مجرد الركن
المادى المتمثل في إلحاق الضرر بالخزينة أو تعريض حقوقها للخطر .

كل هذا وغيره يفيد أن المشرع الضريبي المصري قد وقف موقفا
وسطاً بين اتجاهي : النفعية والعدالة . بل لا نبالغ إذا قلنا أنه قد ابتعد
كثيرا عن النفعية متجها نحو الفكرة الأخلاقية أو العدالة^(١) .

٩ - معيار تمييز قانون العقوبات الضريبي :

يجب أن نستبعد بادىء ذى بدء المعيار الشكلي الذي بمقتضاه
تعتبر جميع القواعد الجنائية المنصوص عليها في قانون الضريبة جزءاً من

(١) يراجع ديوجو- المرجع السابق- ص ٧٠ و ٧١ و ٧٢ .

قانون العقوبات الضريبي ، ذلك أن القانون الضريبي قد ينص على قواعد جنائية مكملة لقانون العقوبات العام مثال : جريمة إفشاء الأسرار المنصوص عليها في المادة ٣١٠ من قانون العقوبات إذ نجد لها تطبيقات عديدة في قوانين الضريبة (أنظر المادتين ١٤٦ و ١٨٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - والمادة ٥١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ - والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة . كما أنه من جهة أخرى قد ينص القانون غير الضريبي على نصوص ضريبية مثال : ذلك القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور إذ فرض ضريبة على السيارات ورتب جزاءات ضريبية على عدم دفعها في الميعاد .^(١) .

والمعيار الصحيح لتحديد الصفة الضريبية للقاعدة الجنائية ، هو في بيان طبيعة المصلحة التي تحميها هذه القاعدة^(٢) .

والواقع من الأمر أنه وإن كان قانون العقوبات العام يهدف إلى حماية مصالح المجتمع كافة . فإن قانون العقوبات الضريبي يختص بمصلحة معينة هي حماية المصالح المالية للخزنة^(٣) . أو بعبارة أخرى أدق إلى ضمان مصلحة الخزنة الضريبية .^(٤)

فإذا كانت الطبيعة الخاصة للجزاء الجنائي هي المناطق في تمييز القواعد الجنائية عن القواعد غير الجنائية^(٥) ، فإن حماية المصلحة الضريبية هي المناطق في تمييز الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم . على أننا نبادر بالقول بأن حماية هذه المصلحة وإن كانت هي مناط التمييز كما قلنا إلا إن ذلك لا يتوقف عليه اعتبارها موضوعاً لقانون عقوبات خاص يتمتع باستقلال معين تجاه العقوبات العام . وقد سبق أن

(١) أنظر - للواد من ٥١ إلى ٦٢ من القانون ٦ لسنة ١٩٧٣ .

(٢) وإن كانت لا تعتبر من قبيل العقوبات .

(٣) ديولوجو - المرجع السابق - ص ٣٠ وما بعدها رقم ١٢ .

(٤) روجر - المرجع السابق - ص ٥ .

(٥) ديولوجو - في قانون العقوبات وتطبيقه - ص ٣١ وأما بعدها رقم ٣٧ .

عرضنا للمعيار العلمى فى تحديد الاستقلال القانونى ورفضنا الأخذ به ، وإنما المناط كما قلنا فى الاستقلال القاعدى للقواعد الجنائية الضريبية عن القواعد التى يتضمنها قانون العقوبات العام .

وإن كنا قد ميزنا الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم ، فإننا لا نحتاج إلى مزيد من الإيضاح لكى نقرر أن قانون العقوبات الضريبى لا يتمتع باستقلال تشريعى ملموس شأنه فى ذلك شأن قانون العقوبات العام ، وإنما يتوقف وجوده وكيانه القانونى على مجرد ما يتمتع به من استقلال قاعدى كما بينا .

والقول بالطبيعة الضريبية للمصلحة التى يحميها قانون العقوبات الضريبى لا يعنى أن قواعده أقوى صلة بقانون الضريبة منه إلى قانون العقوبات ، وإلا لترتب على هذا المعنى إهدار مدلول قانون العقوبات إهداراً تاماً بتقسيمه إلى عدة أجزاء كل منها يهدف إلى حماية مصلحة معينة قد تكون تجارية أو مالية أو بحرية . والقول تبعاً لذلك أن النصوص التى تحمى كل من هذه المصالح تفقد صلتها بقانون العقوبات أو على الأقل تضعف هذه الصلة لمجرد حمايتها نوعاً معيناً من المصالح . والصحيح أن معيار تحديد طبيعة القواعد القانونية هو فى تحديد طبيعة الجزء الذى تنطوى عليه . فعنى كان هذا الجزء جنائياً اعتبرت من قواعد قانون العقوبات .

فإذا كانت النصوص الجزائية الضريبية قد رتبت جزاءً جنائياً على مخالفة أحكام قانون الضريبة فإنها لهذا السبب تتسم بالطبيعة الجنائية لقواعد قانون العقوبات دون عبء بطبيعة المصلحة التى تحميها هذه النصوص (١) .

(١) انظر ديلاجو - المرجع - السابق ص ٦٦ رقم ٢٣ .

١٠ - منهج البحث :

قسمنا هذا الكتاب إلى قسمين (الأول) في النظرية العامة للجريمة الضريبية ، ويعالج القسم العام من قانون العقوبات الضريبي مع بيان الإجراءات الجنائية الخاصة بهذه الجريمة .

(الثاني) في أحكام الجرائم الضريبية ، ويعالج أهم هذه الجرائم وهو يكون بذلك القسم الخاص من قانون العقوبات الضريبي .

القسم الأول

النظرية العامة للجريمة الضريبية

١١ - تمهيد

قلنا إن قانون العقوبات الضريبى يتمتع بالاستقلال القاعدى تجاه قانون العقوبات العام أى أنه يخضع لأحكام عامة من نوع خاص .

وهذه الأحكام العامة تخضع لها الجرائم الضريبية ، عدا ما استثنى بنص خاص . وقد عنى كل من القانون الإيطالى الصادر سنة ١٩٢٩ بشأن العقاب على المخالفات الضريبية ، والقانون الألمانى (RAO) الصادر سنة ١٩٣١ بوضع أحكام عامة للجريمة الضريبية .^(١)

أما القانون المصرى فقد خلا من تنظيم أحكام عامة تنظم جميع المسائل الجنائية الضريبية مما يتعين معه على الفقه أن يبدأ باستقراء الاحكام التى تخضع لها مختلف الجرائم تأصيلها وردها إلى قواعد عامة مجردة . وهذا هو المنهج الذى رسمناه لهذه الدراسة ، بمعنى أن القواعد المنظمة للجرائم الضريبية بوجه عام .

وقد مر قانون العقوبات العام بهذه المرحلة ، فقديمًا لم يكن هذا القانون يتضمن غير النصوص التى تحكم مختلف أنواع الجرائم ، ثم قام الفقه باستخلاص الأحكام العامة التى تسودها وأدى التطور القانونى إلى قيام المشرع بهذه المهمة مسترشداً بالمجهودات الفقهية التى بذلت فى هذا الصدد .^(٢)

(١) ديلوجو- المرجع السابق- ص ٢٥ رقم ١٠ .

(٢) محمود نجيب حنى - القسم العام ، طبعة ١٩٧٧ - رقم ٤ ، ص ٤ و ٥ .

ويجب أن يلاحظ أن وضع أحكام عامة للجريمة الضريبية لا يعنى الاستغناء التام عن الأحكام العامة فى قانون العقوبات ، بل إنه يتعين الرجوع إليها كلما خلت الأحكام العامة للجريمة الضريبية من تنظيم خاص لمسألة معينة .

كما يلاحظ من ناحية أخرى أن وضع نظرية عامة للجريمة الضريبية يحقق فائدة قانونية فى تفسير بعض الغموض الذى يسود الأحكام الخاصة بجريمة معينة . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بشأن تفسير المقصود من عبارة (الحكم بثلاثة أمثال الرسوم غير المؤداة) الواردة فى المادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص برسوم الدمغة ؛ بأن هذه العبارة ترد إلى معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم ، فتكون من قبيل التعويض للدولة فى مقابل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع عليها بسبب مخالفة الممول للقانون (١) :

هذا إلى أن المشرع قد يستثنى بعض الجرائم الضريبية من القواعد التى تنبئ عليها الجريمة الضريبية ، فيجب التزام هذه الاستثناءات .

(١) نقض جنائى ١٣ إبريل سنة ١٩٥٤ - الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق - مجموعة القواعد القانونية فى ٢٥ علما جزء ٢ - ص ٨٠٩ رقم ٢٣ .

الباب الأول

الجريمة الضريبية بوجه عام

المبحث الأول

تعريف الجريمة الضريبية

١٢ - تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه عقاباً . وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزانة الضريبية . وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها ، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد .

ومن قبيل الجرائم التي تستهدف التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها ، جريمة عدم تقديم الإقرار في الميعاد ، والإدلاء ببيانات خاطئة ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات أو إتلافها . أما الجرائم التي تستهدف ضمان تحصيل الضريبة فمثالها عدم دفع الضريبة في الميعاد ، واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة . وهناك نوع ثالث من الجرائم قصد به ضمان المصلحة الضريبية في كافة صور الرقابة سواء من حيث التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة أو ضبط وعائها أو ضمان تحصيلها . تلك هي جرائم الدفعة كتحرير أو قبول أوراق بدون سداد الدفعة ، واستعمال طوابع دفعة سبق استعمالها ، وجرائم التهريب الجمركي .^(١)

(١) يلاحظ أن جريمة صنع أو تداول اللدغات المنصوص عليها في المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ يقصد بها توقي عدم دفع ضريبة الدفعة عن طريق استعمال لدغات غير صحيحة ، فهي من هذه الوجهة تحمي مصلحة ضريبية .

وقد ذهب رأى إلى أن الجريمة الضريبية هي كل مخالفة للقوانين الضريبية التى تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة^(١) .

وعيب هذا رأى أنه يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص الضريبية التى تهدف إلى مجرد تحديد وعاء الضريبة ، دون مراعاة النصوص الضريبية الأخرى التى تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها .

ويمكننا أن نعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقر القانون على يارتكابه عقاباً .

وقد ذهب البعض إلى توسيع مدلول الجريمة الضريبية فقال : بأن قانون العقوبات الضريبى هو الذى ينظم مخالفات القوانين الضريبية^(٢) وأن المقصود بهذه القوانين الأخيرة كل ما ينظم الأعباء الضريبية على اختلاف أنواعها ، كالضريبة والرسم والآثوة^(٣) . أى أن المصلحة الضريبية فى عرف هذا رأى لا تقتصر على الضريبة بمعناها الدقيق وإنما تشمل الأعباء الضريبية كلها « Les charges fiscales » وهذه الأعباء تجمعها ثلاث خصائص هي : (١) يفرضها شخص معنوى من أشخاص القانون العام . (٢) أساسها القانون هو السلطة المطلقة للدولة . (٣) تستخدم كوسيلة لسد الحاجات المالية للشخص المعنوى العام .

(١) روجر - المرجع السابق - ص ١٣ .

(٢) ديولوجو - المرجع السابق - ص ٣٨ . ولهذا قال بعدم صحة الاصطلاح القائل بقانون العقوبات المتعلق بالضرائب « droit pénal des impôts » وأن الصحيح هو قانون العقوبات الضريبى « droit penal fiscal » . وانظر أيضاً - روجر - ص ١١ وما بعدها .

(٣) فى هذا المعنى Lafferriere et Walline : Traité Élémentaire de science et de législation financière - Paris 1922 - p. 243 ss. الشخص عادت عليه منفعة عامة بوجه خاص بسبب وجوده فى وضع معين ، مثال ذلك إنشاء طريق عام أو تخطيط بعض الشوارع أو إنشاء المجارى ، فهذه أعمال عامة أدت إلى حصول منفعة =

والواقع من الأمر ان قانون العقوبات الضريبي يستمد ذاتيته من تلك القواعد الخاصة التي تحكمه ، هذه الذاتية التي جاءت نتيجة لوحدة طبيعة المصلحة التي تحميها نصوص هذا القانون - وهي المصلحة الضريبية كما قلنا فإذا عرفنا أن علة حماية هذه المصلحة على هذا الوجه الخاص هي أنها تعبر عن حاجة الدولة في استيفاء إيراداتها العامة بما لها من سلطة السيادة ، أصبح من غير المقبول أن نقصر مدلول هذه المصلحة على الضريبة بمعناها الدقيق دون غيرها من الأعباء الضريبية الأخرى^(١) التي تتحد مع الضريبة في جميع خصائصها القانونية وإن اختلفت من أجل هذا فنحن نؤيد القول بأن الجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها - مع ملاحظة أن التهرب من الرسم نادر عملاً لأنه لا يقتضى إلا مقابل منفعة ومن أمثلته عدم دفع رسوم الإذاعة .^(٢)

وقد دفعت وحدة الخصائص القانونية لأعباء الضريبة المشرع إلى استخدام لفظ (الرسم) أحياناً للدلالة على الضريبة ، فعبّر مثلاً برسم الأيلولة على التراكات ورسم الدمغة والرسوم الجمركية عن ضرائب بالمعنى الحقيقي .

= عامة للمجتمع انتفع بها بوجه خاص ملاك العقارات ، لهذا تفرض عليهم الدولة دفع مبلغ معين مقابل هذا النفع . والآثورة لا تعتبر ضريبة لأنها تقابل منفعة خاصة بخلاف الضريبة التي تدفع لسد الحاجات الجماعية دون مقابل معين ، كما أنه لا يراعى في فرض الآثورة المقدرة الاقتصادية للأفراد بخلاف الحال في الضريبة . ويختلف الرسم عن الضريبة في أن الأول يدفع نظير مقابل معين قدم إليه أو بمناسبة خدمة خاصة أدت له كالرسوم الدراسية وذلك بخلاف الضريبة التي لا تدفع نظير مقابل معين ، كما أن الرسم لا يقصد به سوى تحقيق غرض مالى بخلاف الضريبة التي يقصد منها تحقيق بعض أغراض غير مالية ، والرسم يوزع أصلاً بقدر الفائدة التي عادت على الشخص بخلاف الضريبة التي تفرض بحسب المقدرة الاقتصادية للأفراد . (انظر في تفصيل ذلك مباحث النظرية العامة للضريبة للدكتور عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - ص ١٧ وما بعدها ، والأحكام العامة في قانون الضريبة للدكتور حسين خلاف - ص ١١ وما بعدها) .

- (١) المقصود بالأعباء الضريبية في هذا الصدد الأعباء العامة القهرية ، فكلمة « الضريبة » لا تنصرف إلى الضريبة فقط بمعناها الضيق ، وإنما إلى معناها الواسع الذي يفيد العبء القهري أو الإجباري ، فاصطلاح « الضريب » مستمد من كلمة « الضرب » أى القهر أو الجبر .
- (٢) عندما نطلق كلمة الضريبة نقصد الضريبة بمعناها الدقيق وسائر الأعباء الضريبية .

ومن ناحية أخرى فإن المقصود بالأعباء الضريبية التي تمحيتها الجريمة الضريبية يمتد إلى الضرائب المحلية ، وبالتالي فإن القواعد المنظمة للجزاءات المترتبة على مخالفة اللوائح المنظمة لها تخضع للأحكام العامة للجريمة الضريبية^(١) . وذلك لأن سلطة الإدارة المحلية في فرض هذه الضرائب ليست إلا مظهراً من مظاهر سلطة الدولة في السيادة . فهي تباشرها باسم الدولة بناء على تفويضها في ذلك ، فكأنها قد صدرت منها .^(٢)

والآن وقد أوضحنا المقصود بالجريمة الضريبية يتعين التمييز بين هذه الجريمة والجريمة المالية . وعلة هذا التمييز هو الفصل بين كل من القانون الضريبي والقانون المالي ، فالعلاقة بين الاثنين هي علاقة الخاص بالعام بحيث يعتبر القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي ، لأن الضريبة ليست إلا مصدراً من مصادر الإيرادات العامة^(٣) .

ومثال الجرائم المالية الجريمة المنصوص عليها في المادة ١٨٧ / سادساً من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ؛ وهي التي تتعلق بالشركات والمصارف والمحال والهيئات والجماعات المنصوص عليها في المادة ١٧٧ من القانون المذكور إذا لم تواف مصلحة الضرائب في ميعاد معين ببيان عن جميع الأموال والقيم التي لحقها التقادم في بحر السنة

(١) وقد قضت بذلك محكمة النقض الإيطالية في ٢٣ مايو سنة ١٩٥١ وفي ١٨ يوليو سنة ١٩٤٥ وكانت قد قضت بعكس ذلك في ١٦ إبريل سنة ١٩٣٧ و٢٥ نوفمبر سنة ١٩٣١ - مشار إليها في مؤلف ديلوجو - المرجع السابق - ص ٢٧ رقم ١١ .

(٢) أنظر ديلوجو - ص ٢٧ وما بعدها رقم ١١ وقد عرض للآراء المختلفة التي أثارت في هذا الصدد .

(٣) حسين خلاف في الأحكام العامة في قانون الضريبة - المرجع السابق ص ٢ - ويقصد بالقانون المالي القواعد التي تنظم مسائل المالية العامة ، فهويين السلطات المختصة بوضع وتنفيذ القواعد القانونية المالية ، وكيفية تطبيقها ، وطرق الطعن في القرارات المالية التي تتخذها السلطات في مواجهة الأفراد ، أما علم المالية فيقصد به دراسة المبادئ الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المتصلة بالنفقات والإيرادات العامة ، وبيان الآثار التي ترتب على النشاط المالي للدولة . ويتميز القانون المالي بطابعه القانوني بخلاف علم المالية الذي يتميز بطابعه الإقتصادي . (أنظر عمد ليب شقير في علم المالية العامة - طبعة ١٩٥٧ - ص ٨) .

السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً للمادة المذكورة ، أو إذا لم تورد
المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزنة في ميعاد معين .

ولا يكفي لتحديد الجريمة الضريبية مجرد الاخلال بالنصوص
التي تحمي المصلحة الضريبية ، بل يجب فضلاً عن ذلك أن يقرر
القانون لها عقاباً جنائياً كالسجن والحبس والغرامة والمصادرة .

وقد عرف قانون الضريبة نوعاً من الغرامة راعى المشرع فيه
عنصر التعويض ، يطلق عليها الغرامة الضريبية ، وهى كما سنين فيما
بعد تعتبر عقوبة جنائية .

وإذن فإن ما يقرره المشرع كجزاء على مخالفة بعض النصوص
الضريبية من ربط الضريبة على نحو معين لا يعتبر جريمة ضريبية مثال
ذلك ما نصت عليه المادة ٢٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بصدد
ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أنه إذا لم يبلغ الممول بوقف
المنشأة من الميعاد القانونى ألزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة . فهنا ترتب
القانون جزاء على عدم إخطار مصلحة الضرائب فى الميعاد القانونى هو
التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة ، أى افترض أن منشأته
واصلت نشاطها حتى نهاية سنتها المالية ، وبعبارة أخرى ربط الضريبة
على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقية^(١) . وربط الضريبة على
أساس الأرباح المفترضة جزاء يترتب بقوة القانون خلافاً للعقوبة التى
يشترط أن تصدر بحكم من المحكمة ، فضلاً أن المشرع قد يلتجئ إلى
هذه الوسيلة من وسائل الربط فى بعض الأحوال فيقرر ربط الضريبة
على أساس الأرباح الحكيمة لا الحقيقية كما هو الحال فى المرسوم بقانون
رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون
رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٥ والقانون رقم ٦٤٢ سنة ١٩٥٥ بشأن تعديل
أساس فرض الضريبة على بعض أرباب المهن الحرة ، ففى هذه
الأحوال تم ربط الضريبة على أساس الأرباح الحكيمة دون مراعاة
لفكرة الجزاء الجنائى .

(١) حسين خلاف فى الوجيز فى تشريع الضرائب - المرجع السابق - ص ٢٠٧ رقم ٢٧٧ .

كما لا تعتبر جرائم ضريبية المخالفة الضريبية التي لا يترتب عليها سوى مجرد زيادة الضريبة (majoration d'impôt) ، لأن هذه الزيادة توقعها الإدارة من تلقاء نفسها ، فهي لا تعتبر من هذه الناحية عقوبة جنائية^(١) مثال ذلك ما نص عليه القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور من زيادة الضريبة على السيارات إلى حد معين عند عدم أدائها في الميعاد القانوني (راجع المواد من ٥١ إلى ٦٢ من هذا القانون) وما نص عليه القانون العام للضرائب في فرنسا في المواد ١٧٢٥ إلى ١٧٣٣ .

كما لا تعتبر جرائم من هذا القبيل المخالفات الضريبية التي لا يترتب عليها سوى مجرد المسئولية المدنية مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ٤٥ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات من أنه يجب على كل من يشتري عقارا أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلا إلى البائع من تركة أو من وصية ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات أن يثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة وإلا كان مسئولاً بالتضامن مع الوارث البائع عن وفاء الرسوم المتأخرة وكل من يشتري منقولات مع علمه بعدم وفاء رسم الأيلولة يكون مسئولاً بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع .

(١) حبيب المصري - ضرائب الدخل في مصر طبعة ١٩٤٥ - ص ٦٦٢ .

المبحث الثاني

الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

ثار البحث حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ، وهل من الملائم اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام .

١٣ - الطبيعة الجنائية العادية :

ذهب فريق من الفقه الألماني^(١) إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية استنادا إلى الحجج الآتية : (أولا) يهدف المشرع الضريبي من تجريم اختلاس الضريبة إلى تحقيق نفس الغرض الذى يتوخاه المشرع العادى وهو حماية الصالح العام . وما دام قانون العقوبات يهدف إلى تحقيق نفس الأغراض التى يهدف إليها القانون العام فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثانى أو أن يلتجأ على الأقل فى القانون الضريبي إلى وسائل عقاب متشابهة . (ثانيا) تتضمن الجريمة الضريبية اعتداء على حق مالى للدولة ، فهى تشبه من هذه الوجهة جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس ، الأمر الذى لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية .

(١) Hermann Schwaiger, Georg Meyer, Myrboch, Vocke, Steirn, Becker, Heffter, Von Bar.

مشار إليهم فى مؤلف جاك ميشيل المرجع السابق من ٢٢ و ٢٣ .

(ثالثا) متى ثبت غش الممول توافر في اختلاس الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة النصب ، وخاصة أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيرادها شأنه في ذلك شأن من يرتكب إحدى جرائم الأموال - الأمر الذي يتعين معه مساواته بالمجرم العادي في العقاب .

١٤ - الطبيعة الإدارية :

وذهب فريق آخر ^(١) إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية استنادا إلى الحجج الآتية : (أولا) يهدف قانون العقوبات إلى أغراض تختلف عن الغرض الذى تقصده النصوص الجزائية في قانون الضريبة ، فقانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة فيعاقب على من يعتدى على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله ، والمجرم في نظره هو الذى يخالف القاعدة الأخلاقية التى تضمن احترام شخصية الغير وأمواله ، مما مؤداه أن الجزاء الجنائي يعتبر بمثابة رد فعل عادل للمجتمع ضد مخالفة الواجب الأخلاقي ، ويجب لذلك أن ينطوى على ألم يحيق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقق به ردع الجاني وزجر الغير ، وهو ما لا يكون إلا في العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية . أما القانون الضريبي فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهو ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والممول ومخالفته لا تعدو أن تكون في الواقع مخالفة لأوامر هذه الإدارة أى لقرارات ذات طبيعة إدارية مما يتعين معه أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر في يد السلطة الإدارية نفسها .

(ثانيا) لا محل لتشبيه الغش الضريبي بجرائم الأموال - وذلك

Spiegel, Bndlg, Fleiner, Goldschmidt, Blumenstein Hefter ,

(١)

مشار إليهم في مؤلف جاك ميشيل في المرجع السابق ص ٢٤ و ٢٥ . انظر المرجع السابق ص ٢٤ إلى ٣٠ وديولوج في قانون العقوبات الضريبي ص ٨٥ وما بعدها رقم ٢٢ .

لأن الضرائب التي تجمعها الإدارة تدخل في الذمة المالية للدولة ، وجبايتها يتوقف على سلطتها السياسية وحدها ، فهو مظهر من مظاهر سيادتها وليس استعمالاً لحق من الحقوق التي يكفها القانون المدني ، ولهذا فإن مبالغ الضريبة لا تدخل ضمن إيرادات الدولة كشخص معنوي من أشخاص القانون الخاص (كما في الحالات التي تمتلك فيها مشروعات صناعية) وإنما تدخل في إيراداتها باعتبارها شخصاً عاماً . ومتى كان الأمر كذلك فلا يمكن مطلقاً تشبيه الغش الضريبي بجرائم الإعتداء على أموال الأشخاص واخضاعهما لنظام جنائي واحد .

(ثالثاً) أن القواعد القانونية التي تنظم العلاقات بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدولة والأشخاص ، كالعلاقة التي ينشئها قانون الضريبة .

فالعلاقات بين المواطنين تقوم على مبدأ المساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية والخلقية وأموال الغير . أما العلاقة بين الدول والأشخاص فإنها تقوم على عنصر القهر ، مما مؤداه أنه على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وتسلك وفقاً لأحكامه . ولما كانت القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على عنصر القهر ، فإن قيمتها القانونية تختلف عن قيمة النصوص المطبقة في المجالات الأخرى التي تنظم العلاقة بين المواطنين ، وبالتالي فإنه لا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية .

وقد أخذت المحكمة الفيدرالية في سويسرا بهذا الاتجاه فصرحت في كثير من أحكامها بأن الجريمة الضريبية تتعلق بالقانون الإداري وليس بقانون العقوبات .^(١)

وقد انتهى هذا الرأي إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تنبعث من النصوص الجنائية ، وأن الجرائم

(١) أنظر جاك ميشيل - ص ٢٦ هامش ١١ .

الضريبية بالتالى لا تعتبر جرائم جنائية^(١) .

وقد ذهب هذا الفقه إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس والجرائم الادارية تعتبر جميعها موضوعا لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإدارى ، وأن هذا القانون يتمتع باستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للإلتزامات التى يعاقب على مخالفتها (الإلتزامات البوليسية والمالية) وتخضع لمبادئ عامة تختلف عن المبادئ العامة لقانون العقوبات مثالها :

- ١ - تغلب الركن المادى للجريمة على ركنها المعنوى .
- ٢ - افتراض الأثم .
- ٣ - المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية .
- ٤ - المسئولية عن الغير .
- ٥ - التضامن بين مرتكبى الجريمة .

١٥ - نقد :

(أولا) عن القول بأن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة فى قانون العقوبات ، فإن القانون الضريبى باعتباره ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة والأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة فى الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التى تضمن

(١) وذهب الأستاذ جاك ميشيل إلى التساؤل عن السبب الذى يدفع الفقه والقانون الموضعى إلى تجاهل المنصر الماهم فى المشكلة وإخضاع الجرائم الضريبية لقانون العقوبات (المرجع السابق ص ٣٠) وقد أخذت المقاطعات السويسرية بفكرة إخضاع قانون العقوبات الضريبى للنظام الإدارى ، فنصت قوانينها على أن الجرائم الضريبية تعاقب عليها السلطات الضريبية نفسها ، وذهبت بعض المقاطعات الأخرى إلى إخضاع بعض الجرائم الضريبية لمبادئ قانون العقوبات كالتهرب من دفع الضريبة بطريق الاحتيال مع اعتبار الجرائم الأخرى إدارية ، وذهب قسم ثالث من المقاطعات إلى أن جميع الجرائم الضريبية تخضع لنصوص قانون العقوبات . أما القانون الفيدرالى فقد طبق قانون العقوبات على نوع معين من الجرائم الضريبية ، واعتبر الجرائم الأخرى بمثابة جرائم إدارية . - انظر - فى تفصيل ذلك جاك ميشيل - ص ٣٠ - ٣٥ .

تحقيق هذا الغرض - فإنه يحتاج إلى بعض المبادئ الخاصة التي تتلاءم مع هذا الهدف لكي يحكم بها الجرائم الضريبية . فالمصلحة الضريبية للدولة قد تضرر بها الجريمة ضررا يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين معه أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطوقا على عنصرى العقوبة والتعويض معا . وبالإضافة الى ذلك فإنه نظرا الى أهمية المصلحة الضريبية للدولة بالنظر الى المصلحة المالية الخاصة بالأفراد فان المشرع قد يرى الحاجة ماسة لحماية هذه المصلحة بالاتجاه نحو النفعية قليلا لتوفير الحماية الكافية لها .

وسنرى فيما بعد كيف أن المشرع المصرى قد نهج منهاجا خاصا في التجريم الضريبى وجعل للجريمة الضريبية أحكاما خاصة تختلف عن تلك التي يخضع لها الجريمة العادية ، على أننا نبادر ونؤكد بأنه في الأحوال التي سكت فيها القانون عن التنظيم الخاص للجريمة الضريبية يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة في قانون العقوبات .

(ثانيا) عن القول بأن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية يتكون منها ومع غيرها قانون العقوبات الإدارى - فإنه مردود بما يلي :

(١) نظرية قانون العقوبات الإدارى تعتمد على أساس تاريخى محض . ففي القانون الرومانى كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس (المخالفات) تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس . وفي القانون الألمانى كانت عقوبات مخالفات البوليس تصدر عن سلطة إدارية (bannum)^(١) . وعندما ساد نظام المقاطعات وانتقلت سلطة الأمير إلى الولاية ، ظل الوضع قائما كما كان أى أن الولاية ظلوا يوقعون هذه العقوبات حتى ظهور الثورة الفرنسية ، وبعدها أدمجت الجزاءات الإدارية في قانون العقوبات الذى نظم المخالفات مع الجرائم الأخرى .

(١) سلطة الملك في إصدار قرارات يترتب على مخالفتها الحكم بالغرامة .

ويبدو مما تقدم أن هذه الحجة التاريخية لا تكفى مطلقاً لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإدارى لأن الأنظمة القانونية فى تطور مستمر ، ويتوقف تحديد طبيعة جريمة معينة على النظام الذى يأخذ به القانون الوضعى لا على السوابق التاريخية ، ولهذا فإنه منذ أدمجت الجرائم الإدارية فى قانون العقوبات - تحت اسم المخالفات - فقدت طبيعتها الأصلية لتصبح ذات طبيعة جنائية .

وخلافاً لذلك ذهب أنصار قانون العقوبات الإدارى إلى أن النتيجة الوحيدة لتقنين المخالفات فى قانون العقوبات هو فى اخضاعها لمبدأ «لا عقوبة بغير نص وحكم» *«Null Poena sine lege et sine iudicio»*

وأنه لهذا السبب ظلت محتفظة بخصائصها التى تختلف أساساً عن خصائص قانون العقوبات . وهو قول غير صحيح لأن الوظيفة التى كانت تضطلع بها سلطة البوليس بقصد منع الجرائم أصبحت من الأفكار الأساسية فى قانون العقوبات ، بمعنى أن منع مخالفة النظام القانونى والعقاب على هذه المخالفة أصبح وجهان لوظيفة العدالة الجنائية التى يهدف إلى تحقيقها قانون العقوبات . وإذن فإن ادماج المخالفات فى قانون العقوبات لم يقتصر على مجرد التغير الشكلى وإنما تعدى ذلك إلى التغير الجوهرى الموضوعى^(١) .

(٢) القول بأن الجريمة الضريبية لا تعدو أن تكون مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استناداً إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هى من علاقات القانون الإدارى مردود بأنه لا يجوز تشبيه الممول بالموظف الإدارى ، وأن مصدر التزام الممول ليس هو القرار الصادر من إدارة الضرائب وإنما هو القانون ذاته ، قانون الضريبة^(٢) . ولا محل لتشبيه

(١) ديلوجو - المرجع السابق - ص ٥٩ و ٦٠ ومن أمثلة ذلك التدابير الوقائية فى قانون العقوبات والتى أسماها مشروع قانون العقوبات الموحد بالتدابير الاحترازية .

(٢) وتسمى القواعد القانونية التى تحدد جزاء معيناً نتيجة مخالفة قاعدة من قواعد السلوك المحددة بواسطة السلطة العامة (كاللائحة) أو بناء على قرارات إدارية فردية .

• « Les normes pénales en blanc »

قانون الضريبة بالقرارات الإدارية لأن الأول يتضمن قواعد عامة مجردة فتتوافر فيها جميع خصائص القواعد القانونية بخلاف القرارات الإدارية . وإذن فإن الممول الذى يخالف قانون الضريبة يعتبر مخالفا للقانون وليس مخالفا لقرار إدارى . بل إن التسليم جدلا بأن الممول حين يرتكب الجريمة الضريبية يخالف أمرا إداريا صادرا إليه من إدارة الضرائب لا ينقذ نظرية قانون العقوبات الإدارية من السقوط ولا ينتهى بنا على الرغم من ذلك إلى القول بأن الجريمة الضريبية هى جريمة إدارية ، وذلك لأنه من المسلم فى النظرية العامة للقانون أنه حين يرتب القانون جزاء معينا على مخالفة إحدى القواعد المنظمة للسلوك ، فإن هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التى تضمنت جزاء مخالفتها^(١) وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الأخيرة . وقاعدة السلوك هذه إما أن تكون لائحة أو أمرا إداريا ، وفى كلا الحالتين يندمج نص اللائحة أو الأمر الإدارى فى القاعدة القانونية التى قررت جزاء مخالفتها^(٢) .

وإذن فإنه بفرض أن مرتكب الجريمة الضريبية لم يخالف غير قرار إدارة الضرائب ، فإنه ما دام القانون قد نص على جزاء لهذه المخالفة ، فإن هذا القرار يندمج فى القاعدة القانونية التى نصت على الجزاء فتكون مخالفتها هى مخالفة للقانون لا للقرار الإدارى^(٣) .

(٣) القول بقانون العقوبات الإدارى إستنادا إلى أنه يجمى مصلحة إدارية سيؤدى فى النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة بالنظر إلى المصلحة التى تحميها كل مجموعة من نصوصه مما يؤدى

(١) مثال مخالفة اللائحة ما نصت عليه المادة (٣٨٠ عقوبات) من فرض عقوبة جنائية على مخالفة أحكام اللوائح التى تصدرها جهات الإدارة ، ومثال مخالفة الأمر الإدارى ما نصت عليه المادة ١٢٤ من أنه إذا امتنع ثلاثة على الأقل من الموظفين أو المستخدمين العموميين عمدا عن تأدية واجب من واجبات وظيفتهم متفقين على ذلك أو مبتغين منه تحقيق غرض مشترك عوقب كل منهم بعقوبة معينة وكذا عاقب كل موظف أو مستخدم عمومى ترك عمله أو امتنع عن عمل من أعمال وظيفته بقصد عرقلة سير العمل أو الإخلال بانتظامه .

(٢) ديولوجو- المرجع السابق - ص ٦٣ و ٦٤ .

(٣) انظر ص ٣٠ فيما تقدم .

في النهاية إلى القضاء على كيان قانون العقوبات لا على وحدته
فحسب .

(٤) أن نطاق قانون العقوبات الضريبي أصبح لا يتحد الآن
مع نطاق قانون العقوبات الإداري الذي يحتوى على مخالفات اللوائح
البوليسية ، فهو يحتوى على جنح لها طبيعتها الخاصة بالإضافة إلى
المخالفات الضريبية الأخرى وهذه الجنح لا يمكن ادراجها ضمن قانون
العقوبات الإداري لاختلاف طبيعتها عنه ، مما يؤدي إلى القول تبعا
لذلك بأن قانون العقوبات الضريبي يمكن تقسيمه وفقا لمنطق هذا
الرأى إلى قسمين الأول : يتبع قانون العقوبات العام ويشمل الجنايات
والجنح الضريبية . والثاني : يتبع قانون العقوبات الإداري ويشمل
المخالفات الضريبية ، وهو ما لا يمكن التسليم به لما سيؤدى إليه من
القضاء على وحدة قانون العقوبات الضريبي الذي تجمع نصوص غاية
واحدة هي حماية المصلحة الضريبية .

١٦ - الخلاصة :

يخلص مما تقدم أن نظرية قانون العقوبات الادارى قد أثبت
النقد عدم صحتها ، وأنه تبعا لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبية ذات
طبيعة إدارية .

يؤكد هذا أن العقوبات الجنائية التي يقرها القانون كجزاء
للجرائم الضريبية هي السجن والحبس والغرامة الجنائية^(١) أما الغرامة
الضريبية - وهي التي تار بشأنها اللبس وقال عنها البعض بأنها تعويض
بحت ، فانها كما سنبين فيما بعد هي عقوبة جنائية بالمعنى الدقيق لأنه
فضلا عن أنها تصدر من محكمة جنائية^(٢) فان العلاقة الضريبية ليست

(١) راجع المادة ١٧٨ وما بعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) ديلوجوفى قانون العقوبات وتطبيقه - ص ١٢٠ رقم ٣٧ . باعتبار أنه لا عقوبة بغير حكم .

إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين ولا تعتبر الدولة فيها شخصا معنويا خاصا وإنما هي شخص معنوى عام ، وبالتالي فإن الالتزام الضريبي لا يعد التزاما من التزامات القانون الخاص ، وإنما هو واجب تفرضه الدولة بمالها من سلطة عامة لتأكيد مصالحها الضريبية ، مما ينفي صفة الجزاء المدنى المدعى عن هذه العقوبة تبعا لذلك^(١)

كل هذا يقطع دابر الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية . على أنه كما سبقين فيما بعد تتميز هذه الجريمة عن سائر جرائم القانون العام بطبيعتها الخاصة لخضوعها في مجلتها إلى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية ، كما يبين من المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والاهمال وفي تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، وفي تقرير أحكام خاصة للعود ، وفي الغرامة الضريبية التي تنطوى على فكرة التعويض وغير ذلك من المسائل التي سنعرض لها تفصيلا فيما بعد .

فالخلاصة إذن أن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة .

١٧ - طبيعة الجرائم الجمركية :

وقد ثار البحث حول طبيعة الجرائم الجمركية وهل هي جرائم جنائية أم أفعال مدنية بحتة ، وكان مناط هذا البحث في تحديد طبيعة العقوبات المقررة كجزاء لها ، فإن قيل بأنها لا تعتبر عقوبات جنائية دل ذلك على صفتها المدنية والعكس بالعكس .

وقد ذهب بعض الأحكام الى أن الغرامة الجمركية والمصادرة تعتبران تعويضا وعقوبة جنائية في الوقت ذاته^(٢) .

(١) ديلوجو في قانون العقوبات الضريبي - ص ٤١ رقم ١٨ .

(٢) الاسكندرية الابتدائية في ٢٤ مايو سنة ١٩٣٧ - المجموعة الرسمية - ص ٤٨ - رقم ١٧٦ ؛

استئناف مخطط في ٢٧ ديسمبر سنة ١٩٠٠ مشار إليه في شرح الأحكام الملزمة لقانون العقوبات

١٩٠١ - محمد ابراهيم اسماعيل - طبعة ١٩٥٩ - ص ٢١١ .

وذهب رأى آخر تؤيده محكمة النقض إلى أن الجزء الذى نص عليه المشرع فى اللائحة الجمركية الصادرة فى ٢ ابريل سنة ١٨٨٤ وخص لجنة الجمارك بتوقيعه هو بمثابة تعويض مدنى للخزانة العامة عن الضرر الذى أصابها^(١) .

ولعل أبلغ ما قالته محكمة النقض فى هذا الصدد هو ما قررته فى حكم لها قالت فيه : ان الأفعال التى عبرت عنها اللائحة الجمركية والقوانين الملحقه بها بتهريب البضائع ووسائل النقل أو تصديرها أو محاولة إخراجها بغير ترخيص سابق من جهات الاختصاص لا تعد من قبيل الأفعال الجنائية التى تحدد سقوط الدعوى التى ترفع عنها بالمدد المقررة فى المواد الجنائية طبقا لأحكام قانون تحقيق الجنايات وقانون الاجراءات الجنائية الذى أعقبه وإنما ينطبق على هذه الأفعال أحكام تقادم الالتزام المقررة بالقانون المدنى إذ أن ما يستهدفه المشرع من مجموع الأحكام المتعلقة بالأفعال المشار إليها هو مجرد الحصول على الرسوم المقررة وتعويض مجز يستحث به الأفراد على دفع الرسم ومباشرة حقوقهم فى الحدود التى نظمت لهم بغير إضرار بالخزانة العامة .
وبما يؤيد استخلاص قصد المشرع على هذا النحو باعتبار هذه الأفعال ذات طبيعة مدنية أنه جعل الاختصاص بمباشرة الدعاوى المتعلقة بها والفصل فيها للجان الجمركية وخص الدوائر التجارية بالمحاكم الابتدائية والاستئنافية بنظر الطعون فى هذه القرارات . ولا يقدح فى صحة هذا النظر ما أشارت إليه اللائحة الجمركية والقوانين الملحقه بها من اعتبار موظفى الجمارك من رجال الضبطية القضائية لهم سلطة القبض على مرتكبى أفعال التهريب وما إليها وجسهم والافراج عنهم ، ذلك أن هذه الاجراءات إن هى إلا احتياط ضرورى قصد به

(١) نقض مدنى ٢٣ ماير سنة ١٩٧٨ - المجموعة الرسمية - س ٢٩ - رقم ١٩١ ٢٥ أكتوبر سنة ١٩٥٦ - مجموعة الأحكام س ٧ ص ٨٦٣ رقم ١٧٣ ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ - المجموعة الرسمية - س ٥٦ رقم ١٣٨

المشروع ضمان استخلاص حق الخزانة في الرسوم والتعويض فلا تخرج أفعال التهريب بسبب هذه الاجراءات عن طبيعتها الحقيقية باعتبارها أفعالا ترتب المساءلة المدنية في الحدود التي رسمها القانون . ويظهر قصد المشروع هذا بجلاء من النص بالمادة ٣٦ من اللائحة الجمركية على تحصيل الغرامة التي يحكم بها من الفاعلين والشركاء وكذا من أصحاب البضائع وقباطين السفينة وتكون البضائع والسفن ضامنة بحسب الظروف لتسديد الرسوم والغرامات .

وتحصيل الغرامة واقتضاؤها على هذا النحو ينم عن استبعاد الشارع لفكرة العقوبة الجنائية . هذا فضلا عما نص عليه بالمادة ٣٤ من اللائحة الجمركية من أن « العقوبات في مواد التهريب يلتزم بها الفاعلون والشركاء وأصحاب البضائع بطريق التضامن . وما قرره المادة (٣٣) من حق صاحب البضاعة في تعويض الضرر الذي لحق به فيما لو قضى بإلغاء القرار الصادر من اللجنة الجمركية كل ذلك يدل على قصد المشروع في اقتضاء المبلغ المحكوم به باعتباره يمثل الرسوم المستحقة له وتعويض الضرر الذي لحق بالخزانة العامة . هذا إلى أن ما نص عليه من جواز التنفيذ بالاكراه البدني كذلك ما جاء بالفقرة الثانية من المادة (٣٣) من اللائحة الجمركية من جواز الحكم بمصادرة البضائع وجميع وسائل النقل وأدوات التهريب فإن ذلك لا يغير من طبيعة الأفعال المشار إليها باللائحة باعتبارها أفعالا ذات صفة مدنية ، أذ أن التنفيذ بطريق الاكراه البدني وكذلك المصادرة ليس من شأنها أن يضيفا على الفعل الوصف الجنائي^(١) .

وقد رتب محكمة النقض على هذا القضاء إخضاع التهريب الجمركي المنصوص عليه في اللائحة الجمركية للتقادم المدني^(٢) ، وإلى

(١) نقض مدني - ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٥٩ - الطعن رقم ٢٧٦ - السنة ٢٥ ق .

(٢) حكم النقض سالف الذكر .

قانون المرافعات^(١) .

فقد جرى قضاء محكمة النقض على ان الغرامة والمصادرة التي كانت تقضى بهما اللجان الجمركية في مواد التهريب لا تعتبران من العقوبات الجنائية بالمعنى المقصود في قانون العقوبات ، بل هما من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزنة العامة وان افعال التهريب لا تخرج من كونها من الأفعال التي ترتب المساءلة المدنية في الحدود التي رسمها القانون .^(١)

كما قضى أن الأفعال التي عبرت عنها اللائحة الجمركية - والقوانين الملحق بها - بتهريب البضائع ووسائل النقل أو تصديرها أو محاولة اخراجها بغير ترخيص سابق من جهات الاختصاص . كل هذه الأفعال تنطبق عليها أحكام تقادم الالتزام المقرر بالقانون المدني ويستهدف المشرع من مجموع الأحكام المتعلقة بالأفعال المشار إليها الحصول على الرسوم المقررة وتعويض مجز يستحق به الأفراد على دفع الرسم ومباشرة حقوقهم في الحدود التي نظمت لهم بغير اضرار بالخزنة العامة . فلا تخرج أفعال التهريب عن كونها من الأفعال التي ترتب المساءلة المدنية في الحدود التي رسمها القانون .^(٢)

وكما قضى بأن ما كانت تقضى به اللجان الجمركية في مواد التهريب من الغرامة والمصادرة لا يعتبر من العقوبات الجنائية بالمعنى

(١) نقض ملئ ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ المجموعة الرسمية من ٥٦ ص ٢٩٨ رقم ١٣٨ ، وقد رتب محكمة النقض على هذا النظر أن الحكم لا يكون قد خالف القانون إذا ألغى الحكم الابتدائي الصادر باعتبار قرار اللجنة الجمركية كأن لم يكن دون أن يثبت أن هذا الالغاء تم بإجماع آراء قضاة المحكمة - عكس ذلك فتوى قسم الرأي لوزارة المالية رقم ٣٠٢ في ٢٥ يناير سنة ١٩٤٩ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأي من ١ و ٢ و ٣ ص ٥٤٧ رقم ٣٠٣ .

(٢) نقض في ١١/٦/١٩٦٧ - مجموعة أحكام النقض الجنائية - لسنة ١٨ - ص ١٠٨ .
الطنن رقم ١٣٦٨ لسنة ٣٠ ق - جلسة ١١/٢٨/١٩٦٠ - ص ١١ - الطنن رقم ٨٣٠ ، الطنن رقم ٦٦ لسنة ٣٣ ق - جلسة ١٢/٦/١٩٥٩ - ص ٧ - الطنن رقم ٩٩ لسنة ٢٤ ق - جلسة ١٢/١١/١٩٥٨ - ص ٩ - الطنن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٥ ق - جلسة ١٠/٩/١٩٥٩ - ص ١٠ - ص ٦٢٩ .

المقصود في قانون العقوبات - بل هو من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزنة ، والنص الوارد بالمادة ٣٣ بشأن حق صاحب البضائع في تعويض الضرر الذي لحق به فيما لو قضى بإلغاء القرار الصادر من اللجنة الجمركية ، وكذلك ما جاء بالمادة ٣٤ من أن العقوبات في مواد التهريب يلتزم بها الفاعلون والشركاء وأصحاب البضائع بطريق التضامن - كل ذلك يدل على قصد المشرع في اقتضاء المبلغ المطالب به باعتباره يمثل الرسوم المستحقة وتعويض الضرر الذي لحق بالخزنة العامة ، أما ما نص عليه من جواز التنفيذ بطريق الإكراه البدني وكذلك ما جاء بالفقرة الثانية من المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية من جواز الحكم بمصادرة البضائع وجميع وسائل النقل وأدوات التهريب ، فإن ذلك لا يغير من طبيعة الأفعال المشار إليها باللائحة باعتبارها أفعالاً ذات صبغة مدنية - فإذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى بعدم قبول تدخل مصلحة الجمارك بصفتها مدعية بالحقوق المدنية تأسيساً على أن التعويض الذي تطالب به هو في حقيقته عقوبة جنائية ليس لغبر النيابة العامة طلب توقيعها ، فإنه يكون قد خالف القانون ويتعين نقضه .^(١)

وهذا الذي انتهت إليه محكمة النقض من اعتبار التهريب الجمركي في ظل اللائحة الجمركية فعلاً مدنياً هو الراجح في رأينا ، وإن كنا لا نقر القول بأن التضامن في الغرامة الجمركية مما يدل حتماً على طبيعتها المدنية - ذلك أن فكرة التضامن هذه ليست غريبة على قانون العقوبات بل عرفها في الغرامة النسبية فنص في المادة ٤٤ على أنه (إذا حكم على جملة متهمين بحكم واحد لجريمة واحدة فاعلين كانوا أو شركاء فالغرامات يحكم بها على كل منهم على انفراد خلافاً للغرامات النسبية فإنهم يكونون متضامنين في الإلزام بها ما لم ينص في الحكم على خلاف ذلك) ، وكما سنبين فيما بعد لا يعتبر التضامن في الغرامة خروجاً على مبدأ المسؤولية الشخصية لأن كلا من الفاعلين أو الشركاء

(١) الطعن رقم ١٣٦٨ لسنة ٣٠ ق - جلسة ١٩٦٠/١١/٢٨ - السنة ١١ - ص ٨٣٠ .

الذين حكم عليهم بهذه الغرامة قد ساهم من جانبهم في ارتكاب الجريمة ، أى أن كلا منهم مسئول شخصياً عن فعله ، مما يقتضاه أن اعتباره متضامناً مع غيره في دفع الغرامة لا يدل على سبيل الإطلاق أنه تحمل وزر غيره أو أنه بعبارة أخرى قد أصبح مسئولاً عن فعل الغير^(١) .

على أنه من ناحية أخرى فنحن نؤيد ما انتهت إليه محكمة النقض من أن المصادرة لا تضافى على الفعل الوصف الجنائي ، لأن المشرع قد يتخذها كوسيلة من وسائل التعويض - مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٦ من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٣٩ الخاص بالعلامات والبيانات التجارية من أنه « يجوز للمحكمة في أية دعوى مدنية أو جنائية أن تحكم بمصادرة الأشياء المحجوزة أو التي تحجز فيها بعد لاستئصال ثمنها من التعويضات أو الغرامات . أو للتصرف فيها بأية طريقة أخرى تراها المحكمة مناسبة » - فهذه المادة تميز مصادرة الأشياء لاستئصال ثمنها من التعويضات المحكوم بها للمدعى المدني - وهى بهذا المعنى لا تعد عقوبة ، لأن المصادرة كعقوبة تؤدي إلى ملكية الدولة للأشياء المصادرة ، كما يجوز للمحكمة المدنية طبقاً لهذا النص أن تحكم بالمصادرة - مما يقطع بأنها ليست عقوبة^(٢) .

وفضلاً عن ذلك فقد ثار الخلاف في الفقه الجنائي حول تحديد معيار الغرامة كعقوبة إلا أنه المتفق عليه أن المعيار الكاشف الحاسم لهذا الخلاف هو في طبيعة الجزاء أخذاً بقاعدة أنه لا عقوبة بغير حكم ، (Pas de peine sans jugement)^(٣) . فيعتبر جنائياً الجزاء الذى يقتضى تطبيقه تدخل المحكمة الجنائية .

(١) - (Delogu (T.), la Culpabilité dans la theorie générale de L'infraction - 1949 -) 1950, P.68.

(٢) الدكتور أحمد فتحي سرور - القسم العام - طبعة ١٩٨١ - ص ٧٧١ - رقم ٤٩١ . وانظر التفرقة بين الجرائم الجرمية والجرائم الجنائية في مقال الدكتور محمود مصطفى في سلطة تفتيش الأشخاص في الدائرة الجرمية - تعليقات على الأحكام بمجلة الحقوق - ص ٥ - ص ٢١٦ .

(٣) انظر دى لوجو - في قانون العقوبات وتطبيقه - صفحة ١٣٤ رقم ٣٧ . والمقصود بالحكم في هذا الصدد الحكم الجنائي ، ويعتبر الحكم الصادر في جرائم الجلسات من المحاكم المدنية حكماً جنائياً .

وهذا المعنى هو الذى أخذ به المشرع المصرى حين عبر في المادة (٤٥٩) من قانون الإجراءات الجنائية على أنه لا يجوز توقيع العقوبات المقررة بالقانون لأية جريمة إلا بمقتضى حكم صادر من محكمة مختصة بذلك .

ومضى تقرر ذلك ، وكانت اللجان الجمركية هي في الحقيقة هيئات إدارية ذات اختصاص قضائي وقد أجاز قانون مجلس الدولة الطعن في قرارات هذه الهيئات بالإلغاء أمامه^(١) ، لولا ما وردته اللائحة الجمركية في المادة (٣٣) من نص استثنائي يجعل المحكمة التجارية هي المختصة وحدها في الطعن في قراراتها في حالة تهريب البضائع من الرسوم الجمركية^(٢) وهذا الاستثناء لا يحول دون تكييف قرارها بأنه قرار إداري صادر من جهة ذات اختصاص قضائي ولا يعتبر حكما (judgement) ، ومن ثم فإن ما تقضى به من جزاءات لا يعتبر عقوبات جنائية^(٣) مما يرفع بالتالي وصف الجريمة عن أفعال التهريب الجمركي ، باعتبار أن المعيار الشكلي للجريمة هو في توقيع عقاب جنائي

(١) نصت المادة ١٠ ثانيا من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ في شأن تنظيم مجلس الدولة على أنه لفياء دعا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل ، يفصل مجلس الدولة في الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي متى كان مرجع الطعن عدم الاختصاص أو وجود عيب في الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها . والطعن في هذه القرارات أمام مجلس الدولة ينفي على سبيل القطع اعتبارها بمثابة أحكام .

(٢) محكمة القضاء الإداري - جلسة ٣٠ يونية سنة ١٩٥٧ - مجموعة أحكام القضاء الإداري - ص ١١ - ص ٦٣٢ . وقد استقر قضاء محكمة القضاء الإداري على قبول الطعن في قراره لجنة مخالفات الترع والفسور - على الرغم من اختصاصها الجنائي في مظهره - جلسة ٣ مارس سنة ١٩٥٤ - مجموعة أحكام القضاء الإداري - ص ٨ - ص ٨٤٥ ؛ ٢٥ مارس سنة ١٩٥٢ - ص ٦ - ص ٧٢١ ؛ ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٥٠ - ص ٦ - ص ٦١ ؛ ١٧ إبريل سنة ١٩٥١ - ص ٥ - ص ٨٧٥ ؛ ٢٠ مارس سنة ١٩٥١ - ص ٥ - ص ٧٣٢ .

(٣) ديولوجو - المراجع السابق - ص ١٣٤ - رقم ٣٧ . لا يجوز الخلط بين الجزاءات التأديبية التي تتخذ شكل العقوبات الجنائية الثقيلة للحرية التي ينص عليها قانون الأحكام العسكرية وقانون السجون (المادة ٤٤ من القانون رقم ٣٩٦ لسنة ١٩٥٦) وبين العقوبات الجنائية بمعنى الكلمة ومنعرض لذلك تفصيلا فيما بعد عند التحدث عن الغرامة الضريبية .

مما نص عليه القانون على مخالفة الفعل المكون لها^(١) .

وقد كان من الغريب أن يظل التهريب الجمركي بمنأى عن التجريم في الوقت الذي جرم فيه المشرع التهريب من دفع الضرائب الأخرى وعاقب عليه ، ولهذا صدر القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب الجمركي - المعمول ابتداء من ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٥ - وألغى أحكام التهريب المنصوص عليها في اللائحة الجمركية ونص على معاقبة التهريب الجمركي وما شابهه بالحبس والغرامة ، وأصبح بمقتضاه الاختصاص بالمحاكمة عن أفعال التهريب للمحاكم الجنائية ، وبالتالي أصبحت هذه الأفعال في نظر المشرع من الجرائم وليست أفعالا مدنية . وهذا المعنى هو ما أكدته المذكرة الإيضاحية لهذا القانون الجديد إذ قالت « وقد رؤى نقل اختصاص الفصل في مسائل التهريب من اللجان الجمركية المشكلة من بعض الإداريين بمصلحة الجمارك إلى القضاء صاحب الولاية العامة وبذلك أصبحت جرائم التهريب من الجرائم العامة التي تختص بالفصل فيها المحاكم الجنائية » .

ويتضح مما قالته هذه المذكرة أن واضعها جعل مناط اعتبار أفعال التهريب الجمركي من الجرائم قائما على جعل الاختصاص بالفصل فيها متروكا للمحاكم الجنائية ، مما يؤكد ما انتهينا إليه فيما تقدم من استبعاد صفة العقوبة عن الغرامة الجمركية استنادا إلى أن تطبيقها لم يكن يستلزم تدخل المحكمة الجنائية .

ويلاحظ مع ذلك أن اللائحة الجمركية قد ألغيت بالنسبة إلى أحكام التهريب التي أعاد القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ تنظيمها دون المخالفات الجمركية المنصوص عليها في الباب الثامن من هذه اللائحة

(١) يؤكد ذلك أن اللجان الجمركية مشكلة من موظفي مصلحة الجمارك فكانها تعد خصما وحكما في آن واحد .

إلا إذا تضمنت المخالفة تهريباً جمرکياً مما ينطبق عليه القانون الجديد^(١) .

وبتاریخ ١٢ یونیة لسنة ١٩٦٣ صدر قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ (وقد ألغى القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥) والمعدل بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ . وأفرد قانون الجمارك بابہ الثامن لجرائم التهريب (المواد من ١٢١ الى ١٢٥) . وعاقب علیها بالحبس والغرامة والمصادرة والتعویض ، ومن ثم لم يعد هناك محل للمجلد حول اعتبار أفعال التهريب الجمرکی جرائم جنائية .

(١) راجع المذكرة الإيضاحية لهذا القانون فی النشرة التشريعية عدد ديسمبر سنة ١٩٥٥ ص ٣٦٥٧ .

المبحث الثالث

شرعية الجريمة الضريبية وعقوبتها

١٨ - تمهيد . ١٩ - مبدأ الشرعية وتطبيقه على الجرائم الضريبية .
٢٠ - مبدأ قانونية الضريبة . ٢١ - (أولاً) القانون المكتوب هو المصدر الوحيد . ٢٢ - (ثانياً) عدم الالتجاء إلى القياس في قواعد التجريم الضريبي . ٢٣ - (أولاً) تطبيق القانون من حيث الزمان . ٢٤ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الإجرائية . ٢٥ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الموضوعية . ٢٦ - (ثانياً) تطبيق القانون من حيث المكان . ٢٧ - إقليمية قانون الضريبة . ٢٧ - القيود على رفع الدعوى الجنائية . ٢٨ - أسباب الإباحة . ٢٩ - أنواع الجرائم الضريبية . ٣٠ - التمييز بين الجرائم الضريبية

١٨ - تمهيد :

تتكون الجريمة - بوجه عام - من ركنين : (١) ركن مادي .
(٢) ركن معنوي . وخلافاً لذلك درج كثير من الفقهاء إلى القول بأن للجريمة ركن ثالث هو الركن الشرعي مقتضاه وجوب النص على الجريمة وتقرير عقاب لها في القانون ، وقد أخذ بذلك التقسيم مشروع قانون العقوبات الموحد وأطلق على عدم مشروعية الفعل عبارة (الركن القانوني) .

وعيب التقسيم الثلاثي لأركان الجريمة أن عدم المشروعية هو مفترض للجريمة ووصف لها وليس عنصراً فيها ، بمعنى أن عدم المشروعية أمر سابق على البحث في تكوين الجريمة ، فالتحدث عن أركان الجريمة يفترض سلفاً أن الفعل المكون لها قد جرمه القانون (١) .

(١) ديلجوفى Oulpabillé - المرجع السابق - رقم ١٢٥ ومابعده ؛ عمود مصطفى (القسم العام) - المرجع السابق - ص ١٦٠ - رقم ١٦٩ .

ويترتب على هذا التقسيم المزدوج لأركان الجريمة نتيجة هامة هي عدم الاعتذار بالجهل بقانون العقوبات ، فإدام النص على التجريم (عدم المشروعية) ليس ركناً في الجريمة فإن عدم توافر هذا الركن لا ينفي القصد الجنائي ، وبهذا نصت الفقرة الأولى من المادة ٥٣ من مشروع قانون العقوبات الموحد (ليس لأحد أن يحتج بجهله بالقانون الجزائي أو بتأويله إياه تأويلاً خاطئاً)^(١) . وهذا النص لا يتلاءم مع خطة المشروع الموحد الذي حرص على أن يقرر بأن للجريمة ركن قانوني هو عدم المشروعية ، وكان الأحرى بالمشروع أن يغفل القول بأن عدم المشروعية ركن في الجريمة حتى تستقيم النتيجة التي انتهى إليها في المادة ٥٣ سالفه الذكر .

هذا بحث تمهيدى يتعلق بقانون العقوبات العام ، قد رأينا من الضروري الإشارة إليه لايضاح خطتنا عند بحث النظرية العامة للجريمة الضريبية الذي يبدأ ببيان مفترض هذه الجريمة « قاعدة الشرعية » وما يترتب عليها من استبعاد العرف وقواعد العدالة والقانون الطبيعي كمصدر من مصادر التجريم وعدم اتخاذ القياس وسيلة لتفسير نصوص التجريم الضريبى .

ولما كان القول بعدم شرعية الفعل يتوقف على التحقق من دخوله في نطاق نص التجريم فإنه يتعين استكمالاً للبحث دراسة هذا النطاق في مقام التحدث عن الشرعية .

على أننا نبادر ونقول بأن الجريمة الضريبية لا تتمتع بذاتية خاصة بالنسبة إلى قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات وأن شأنها شأن الجريمة العادية في الخضوع لهذا القاعدة^(٢) ، على أننا استكمالاً لعناصر البحث في النظرية العامة للجريمة الضريبية نرى أنه من المناسب الإشارة إلى

(١) تقابل للمادتين ٢٢٢ من قانون العقوبات السوري و٤٧ / ٣ من قانون العقوبات الإيطالى .

Angelo Dus : Teoria Generale dell' illecito fiscale, 1957 p.119 .

(٢)

هذه القاعدة بالقدر اللازم لتأكيد انطباقها عليها . ولهذا فإننا في هذا المقام نقتصر على إبراز الأصول العامة دون الإغراق في التفاصيل التي هي من أخص موضوعات القسم العام لقانون العقوبات والتي يكون من الأفضل الإحالة إليها ، وخاصة أننا في مقام دراسة قانون العقوبات الخاص لا نتكفل إلا ببيضاح القواعد الخاصة التي يقوم عليها هذا القانون والتي على أساسها يتمتع بالذاتية والاستقلال .

المطلب الأول

القاعدة

١٩ - مبدأ الشرعية وتطبيقه على الجرائم الضريبية :

من المقرر أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير نص^(١) ، وهي قاعدة أساسية قررها الدستور^(٢) ، ويخضع لها قانون العقوبات الضريبي . وعلى ذلك لا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها ما لم يرد بذلك نص في القانون أو اللوائح أو القرارات التنفيذية التي تصدرها جهات الإدارة ، مع مراعاة ما تنقيد به هذه اللوائح والقرارات بما نصت عليه المادة ٣٩٥ من قانون العقوبات^(٣) .

(١) قرر مشروع قانون العقوبات الموحد هذه القاعدة في مادته الأولى فنص على أنه (لا جزاء على فعل لم ينص القانون على تجريمه ولا يجوز توقيع جزاء لم ينص عليه القانون) وورد في تعليقات اللجنة التي قامت بوضع المشروع أنه رؤى النص على كلمة الجزاء بدلا من كلمة العقوبة وذلك حتى تشمل كل جزاء سواء أكان عقوبة أم غيرها كالتدابير الاحترازية .

(٢) انظر للمادة ٦٦ من دستور سنة ١٩٧١ .

(٣) تقابلها المادة ٤٨ من مشروع قانون العقوبات الموحد مع مراعاة أن هذا النص قد رفع عقوبة الغرامة المترتبة على مخالفة القرارات أو اللوائح أو الأنظمة إذا لم يكن فيها نص على عقوبة ما إلى نصف جنيه بدلا من ٢٥ قرشا كما هو الحال في المادة ٣٩٥ عقوبات .

ويلاحظ أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الملغى يفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل قد فرض في المادة ٨٥ منه عقوبة على مخالفة المادتين ٤٧ و ٦٩ مع خلوهما من فرض أى التزام على عاتق الممول أو غيره حتى يمكن القول بأن مخالفتها تعد جريمة . فالمادة ٤٧ نصت على أنه (فيما يتعلق بالربط والتقدير يسرى على سائر الممولين ما يسرى على الشركات المساهمة من الأحكام المبينة في المادة ٤٥) ، ولم تتضمن هذه المادة الأخيرة إلا النص على أن الأرباح في حالة امتناع الممول عن تقديم حساباته تحدد بطريق التقدير . والمادة ٦٩ اقتصر نصها على أن أصحاب العمل والملزومون بالمعاش أو بالإيراد هم الذين عليهم توريد مقدار الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم^(١) .

وترتبط قاعدة الشرعية في قانون العقوبات الضريبى بقاعدة أخرى هي قانونية الضريبة .

٢٠ - قاعدة قانونية الضريبة :

من المقرر أن فرض الضرائب العامة يجب أن يكون بقانون يصدر إعمالا لسلطة الدولة في السيادة .

أما الرسوم والضرائب المحلية^(٢) فلا يشترط لصحتها أن تصدر بقانون بل يكفي أن تصدر في حدود القانون .

(١) حبيب المصرى - ضرائب الدخل في مصر - طبعة ١٩٤٥ - ص ٦٦٢ .

(٢) الضرائب المحلية على نوعين : ١ - ضرائب أصلية لا تستند إلى إحدى الضرائب العامة . ٢ - ضرائب إضافية تسمى تجاوزا بالرسوم الإضافية يبيع القانون لبعض الهيئات المحلية فرضها تبعا لضريبة أخرى عامة ، مثال ذلك ما نصت عليه المادتان ١٩ و ٢٠ من القانون الصادر في ١١ يولية سنة ١٩٣٤ المعدل بالقانون رقم ١٩١ لسنة ١٩٥٩ بوضع نظام مجالس المديرية من أنه يجوز لمجلس المديرية أن يقرر رسوما إضافية على ضرائب الأطنان في المديرية كما نصت المادة ٤٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية على أنه تفرض لصالح المجلس البلدى وفي دائرة اختصاصه ضريبة على الصادر والوارد في الموانى لا تتجاوز نسبتها ١/٣ من قيمة الرسوم الجمركية .

وهذا المعنى هو ما أكله دستور سنة ١٩٢٣ (المادة ١٣٤)
والدستور المؤقت الصادر في ١٠ فبراير سنة ١٩٥٣ (المادة ٦) ودستور
سنة ١٩٥٦ (المادة ٥٩ / ١)^(١) ، والدستور المؤقت للجمهورية
العربية المتحدة الصادر سنة ١٩٥٨ والدستور المصرى الحالى الصادر
سنة ١٩٧٠ . فقد نص في المادة ١١٩ منه على أن إنشاء الضرائب
وتعديلها لا يكون إلا بقانون^(٢) ولا يعفى أحد من أداء الضريبة في غير
الأحوال المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من
الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون .

وللوزارة المختصة بتنفيذ قانون الضريبة أن تصدر اللوائح اللازمة
لتنفيذ قوانين الضريبة بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفاء من
تنفيذها^(٣) ، وهى سلطة مستمدة من المبادئ الدستورية المسلم بها ،

(١) اقتصرت الفقرة الأولى من المادة ٥٩ من هذا الدستور على أن (أداء الضرائب والتكاليف العامة
واجب وفقا للقانون) .

(٢) وليس للبرلمان أن يفوض الحكومة في اصدار مراسيم تكون لها قوة القانون لما ينطوى عليه هذا
العمل من تنازل لها عن سلطتها المقررة في الدستور ، وهو ما يملكه . ولهذا رفض البرلمان المصرى
سنة ١٩٣٨ تفويض الحكومة اصدار مراسيم تكون لها قوة القانون بفرض ضرائب معينة . ومع
ذلك فقد قبل هذا البرلمان تفويض الحكومة طبقا للقانون رقم ٢ سنة ١٩٣٠ أن تحدد بمرسوم
تعريف الرسوم الجمركية وشروط تطبيقها ، ورسم الإنتاج المقرر على بعض الحاصلات المستوردة .
أنظر - حسين خلاف - في الأحكام العامة قانون الضريبة - المرجع السابق - ص ٥٤ و ٥٥ .

وقد ذهب قسم الرأى بمجلس الدولة مجتمعا إلى أن الأداة الواجب استخدامها طبقا لهذا
التفويض التشريعى هو المرسوم ولا يجوز النص في هذا المرسوم على تفويض سلطة أخرى بالقيام
بما نص عليه هذا التفويض التشريعى ، ومن ثم فإن القرار رقم ١١٤ لسنة ١٩٣٣ الصادر من
وزير المالية ، في حدود تفويضه بمقتضى المرسوم بقانون الصادر في ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ يعتبر
باطلا . (فتوى قسم الرأى مجتمعا رقم ٥٢٨ في ٤ نوفمبر سنة ١٩٥١ مجموعة مجلس الدولة
لشأوى قسم الرأى لوزارة المالية رقم ١١٩ - ٢٢ - ١٣٩ في ٢٩ مارس سنة ١٩٥١ للمجموعة
السابقة ص ٤ و ٥ ص ٧٧٤ رقم ٣٣٣ ، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب
والرسوم للأستاذين نعيم عليه وصالح الدين عبد الوهاب طبعة ١٩٥٧ ص ٣٣٣ رقم ١٦٩) .

(٣) اسمان ، مبادئ القانون الدستورى - جزء ٤ - طبعة ١٩٢٨ - ص ٨٠ وما بعدها ؛ موسكىل -
القانون والاقتصاد - طبعة ١٩٤٣ ص ٥٦ وما بعدها . وحيد رأفت - في القانون الإدارى - طبعة
١٩٣٨ - جزء ٢ - ص ٥٩٤ . وقد عفى كل من دستور سنة ١٩٢٣ وسنة ١٩٥٦ بالنص على هذا
المبدأ . مثل ذلك قرارات وزير المالية رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٠ و ٦٦ لسنة ١٩٤٤ و ٢٥ لسنة ١٩٤٥
و ٥٦ لسنة ١٩٤٨ التى حددت فئات من المهن غير التجارية تنفيذا لما نصت عليه المادة ٧٢ من

فإن حرص القانون الضريبي على تحويل الجهة الإدارية المختصة سلطة إصدار مثل هذه اللوائح لم يكن ذلك إلا ترديداً للإذن العام المستمد من المبادئ الدستورية^(١). على أنه يتعين على الجهة الإدارية وهي في مقام وضع القواعد اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية ألا تزيد عليها شيئاً جديداً أو أن تعدل فيها أو تعطل تنفيذها أو أن تعفى من هذا التنفيذ^(٢). فإن تجاوزت هذه الحدود وجب على المحاكم اعتبارها باطلة والامتناع عن تطبيقها^(٣).

ولم يأت جانب ذلك توجد المعاهدات التي كثيراً ما تلجأ إليها الدول لمحاربة الغش الضريبي أو تنظيم ازدواج الضريبة^(٤)، ويعمل بها متى

= القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (نقض مدني ٧ ديسمبر سنة ١٩٥٥ الطعن رقم ١٧٤ لسنة ٩ ق - مجموعة القواعد في ٢٥ عاماً جزء ٢ - ص ٧٧٩ رقم ٦ إلى ١١ ؛ ومجموعة الجرف - جزء ٥ - ص ١٤ وما بعدها ونقض مدني ١٢ يونيو ١٩٥٨ - مجموعة الأحكام ص ٩ - ص ٥٥٠ رقم ٦٨ .

(١) أنظر على سبيل المثال القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المادة ٢٧) والقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٥ لسنة ١٩٥٥ المادة ٥ والمرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ (المادة ٥) .

(٢) في هذا المعنى نقض جنائي - ٣٠ مارس سنة ١٩٥٩ - مجموعة الأحكام ص ١ - ص ٣٧٧ رقم ٥٨ .

(٣) قض بأنه ليس لوزير المالية - المفوض في إخضاع بعض المهن لضريبة أرباح المهن الغير التجارية أن يضيف من عنده شرطاً ما إلى تلك الشروط التي كان يستلزمها القانون (رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديل المادة ٧٧) وأن تقييد قرار الوزير لمهنة من المهن باعتبارها حرة بشرط ألا يتعاون صاحبها بعدد معين من ممتنهيها تقييد لا عمل له ولا ينبئ العمل به (القاهرة الابتدائية في ٧ إبريل سنة ١٩٥٣ ، الجرف جزء ٩ ص ١٢٨ . وفي هذا المعنى نقض جنائي ١٥ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة الأحكام ص ١ ص ٦٣٧ رقم ٣٠٨ ، ٦ يناير سنة ١٩٣٦ مجموعة القواعد جزء ٣ ص ٢٩ ، رقم ٤٧٢ . السيد صبري - مقال في بحث سلطة عمل اللوائح - مجلة المحاماة سنة ١٩٤٢ - صفحة ٨١٢ وما بعدها .

(٤) قد يرد بها أن تتعهد حكومة الدولة بأن تنقل الإدارة المالية في الدولة المتعاقدة معها بما يحياها من معلومات عن بعض الممولين الخاضعين للضرائب التي تفرضها هذه الدولة الأخرى وذلك بشرط التبادل مثال ذلك المعاهدة التي عقدت بين بلجيكا وفرنسا في ١٢ أغسطس سنة ١٨٤٣ وبين فرنسا وإنجلترا في ١٥ نوفمبر سنة ١٩٠٧ وبين فرنسا وأمارة موناكو في ٢٦ يونيو سنة ١٩٢٥ وبين بلجيكا وهولندا في سنة ١٨٤٥ . وبين ألمانيا وأستراليا وتشيكوسلوفاكية في سنة ١٩٢١ وبين إيطاليا وتشيكوسلوفاكية في سنة ١٩٢٤ وبين أستراليا وتشيكوسلوفاكية في سنة ١٩٢٨ وبين فرنسا والسويد سنة ١٩٣٦ . أنظر مقال جيزر السالف الإشارة إليه ص ١٩٢ و ١٩٣ ، والنظرية العامة للضريبة للدكتورين عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف - المرجع السابق ص ١٨٣ .

صدر قانون داخلي بذلك^(١) .

والخلاصة أن الضريبة العامة لا تفرض ولا تعدل إلا بقانون ،
بينما يكفي لصحة الضريبة المحلية والرسوم أن تصدر في حدود
القانون .

فإذا صدرت الضريبة العامة بمقتضى قرار إدارى أو كان القرار
الصادر بالرسم أو الضريبة المحلية مخالفاً للقانون ، وقع هذا القرار
باطلا وتعين على المحكمة الامتناع عن تطبيقه .

المطلب الثانى

نتائج القاعدة

يترتب على قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات التى تنطبق على
الجرائم الضريبية نتيجتان (الأولى) أن قانون العقوبات الضريبى له
مصدر واحد هو القانون المكتوب (الثانية) اتخاذ منهج خاص فى تفسير
النصوص الجنائية مقتضاه استبعاد القياس كوسيلة من وسائل التفسير .

٢١ - (أولا) القانون المكتوب هو المصدر الوحيد

القاعدة فى قانون العقوبات العام أن القانون المكتوب وحده هو
المصدر الوحيد للتجريم ، فلا جريمة لمخالفة قواعد العرف أو مبادئ

(١) مثل ذلك القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٠ بالموافقة على الاتفاق المبرم بين الصندوق الدول لاغاة
الأطفال والصلب الأحمر الدنمركى وبين الحكومة المصرية والرسوم الصادر فى ١٥ أكتوبر سنة
١٩٥١ باصدار الإنفاق المقر بين الحكومة المصرية والهيئة العالمية للصحة الموقع بالقاهرة فى
٢٥ مارس سنة ١٩٥١ ، والقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٥٤ . بالموافقة على اتفاقية مزايا وحصانات
جامعة العربية ، وقرار مجلس الوزراء الصادر فى ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٥٤ بشأن الاتفاق المصرى
السويسرى لتجنب الازدواج الضريبى فى نشاط الطيران والكتب المتبادلة .

القانون الطبيعي أو قواعد العدالة ، وهذا هو الشأن في الجرائم الضريبية . وهذا هو الشأن أيضاً بالنسبة إلى قانون الضريبة ذاته . وليس فقط قانون العقوبات الضريبي ، فإن مصدره ينحصر في التشريعات واللوائح والقرارات والمعاهدات على أنه قد ينص القانون الضريبي على الأخذ بالعرف في بعض الحالات^(١) ، كما هو الحال في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذ نصت المادة ٢٤ / ٢ على أنه (يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل في ذلك ما ينتج من بيع أي شيء من الممتلكات سواء في أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل) .

ولا شك أن الأخذ بالعرف كمصدر من مصادر قانون الضريبة عند النص على ذلك . يؤثر بطريق غير مباشر في توافر الجريمة الضريبية ، فمثلاً جريمة الامتناع عن أداء الضريبة تقتضي تحديد مبلغ الضريبة أولاً ، وهو ما يتوقف في المثال السابق على خصم الاستهلاكات التي تتحدد بالعرف^(٢) .

على أنه إذا كان العرف لا يصلح مصدراً للتجريم فإنه يصلح مصدراً لأسباب الإباحة ، لعدم تعارض ذلك مع قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات وذلك باعتبار أن الإباحة هي الأصل وأن التجريم هو الاستثناء فيتعين تقييده دون الإباحة بالنص المكتوب^(٣) .

(١) حسين خلاف في الأحكام العامة في قانون الضريبة - المرجع السابق - ص ٣٨ .
(٢) وقد يرجع القاضي الجنائي في الجرائم العادية إلى العرف ، كما إذا قُلت لديه مسألة ، فرعية متعلقة بقانون آخر فيرأى في حلها قواعد الإثبات الخاصة بهذا القانون والتي قد تأخذ بالعرف . (م ٢٣٥ إجراءات) - أنظر محمود مصطفى (القسم العام) ص ٢٨ ملحق ١ .
(٣) راجع ديولوجي أسباب الإباحة - ص ١٧٨ ؛ محمود نجيب حسني - المرجع السابق - رقم ٧٤ - ص ٩١ .

وقد اعتادت مصلحة الضرائب على إصدار الكتب والمنشورات الدورية لتفسير مواد قانون الضريبة ، على أن هذا التفسير لا يتمتع بحجية ما ، فهو ليس قانوناً تفسيرياً يوضح إرادة المشرع ، بل يقتصر مجاله على إيضاح بعض ما يكتنف مواد القانون من صعوبات في نظر مصلحة الضرائب وقد لا تخلو من الانحراف عن الصواب في بعض الأمور كما سنبين فيما بعد .

٢٢ - (ثانياً) عدم الالتجاء إلى القياس في قواعد التجريم الضريبي :

قلنا - فيما تقدم - أن وضع النصوص الجنائية الضريبية في قانون الضريبة لا يقلل من قيمتها الجنائية ولا يعني إضفاء الصفة الضريبية عليها بل هي على الرغم من عدم استقلالها التشريعي تعتبر في حقيقة الأمر من قواعد قانون العقوبات^(١) .

متى انتهينا إلى هذه النتيجة ، تعين علينا الرجوع إلى قواعد التفسير المتبعة في قانون العقوبات العام ، وهي تتحدد بالنظر إلى القاعدة التي تسود هذا القانون شرعية الجرائم والعقوبات ، تلك القاعدة التي يخضع لها قانون العقوبات الضريبي كما بينا .

وإذن فإن تفسير النص الجنائي في قانون الضريبة لا يختلف عن تفسير النص الجنائي في قانون العقوبات العام ، وهو تحديد المعنى الذي قصده الشارع بكافة الوسائل^(٢) بشرط ألا يؤدي هذا التفسير إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات عن طريق خلق جرائم أو فرض عقوبات لم ينص عليها القانون . الأمر الذي يؤدي تبعاً لذلك إلى عدم جواز القياس في تحديد الجرائم والعقوبات . أما في صدد تفسير

(١) فهي تكون قانون عقوبات ضريبي لا قانون ضريبي جنائي أنظر ديولوجي في قانون العقوبات الضريبي - ص ٦٦ رقم ٢٣ .

(٢) محمود نجيب حسني (القسم العام) - المرجع السابق - ص ٩٧ وما بعدها .

النصوص التي تخرج أفعالا من نطاق التجريم أو تقرر امتناع المسؤولية أو العقاب فإن القياس عليها لا يصطلم بقاعدة الشرعية وبالتالي فهو جائز^(١). فإذا شأب النص الشك في تطبيقه على نحو معين تعين تفسيره لصالح المتهم لأن الأصل في الإنسان البراءة. وغنى عن البيان أن النصوص الجنائية في قانون الضريبة ليست قاصرة على النصوص الواردة في الفصل الخاص بالجزاءات والتي تحدد العقوبات المقررة عن مخالفة بعض النصوص الأخرى وأحوال الاعفاء من المسؤولية أو العقاب، وإنما النصوص التي تفرض التزامات معينة على الممول أو غيره والتي يترتب على المخالفة وقوعه تحت طائل العقاب طاقا، لأن مخالفة هذه الإلتزامات هي الجريمة الضريبية بعينها، ومن ثم فإن النصوص التي تفرض هذه الإلتزامات هي نصوص جنائية بمعنى الكلمة.

وإذا كان قانون العقوبات الضريبي قصد به حماية المصلحة الضريبية للدولة المقررة في قانون الضريبة، فإن التوسع في تفسير هذا القانون الأخير قد يؤثر بطريق غير مباشر في تطبيق قانون العقوبات الضريبي. مثال ذلك: أنه إذا كان من شأن تفسير النصوص الضريبية أن يؤدي إلى فرض ضريبة القيم المنقولة على أرباح الشركات الموزعة على شكل أسهم إذا لم ينص القانون صراحة على ذلك، فإن هذا التفسير سيؤدي بطريق غير مباشر إلى التأثير في تطبيق قانون العقوبات الضريبي، لأن امتناع الشركة عن الإقرار بأرباحها الموزعة على شكل أسهم أو عدم أداء الضريبة المقررة على هذه الأرباح سيؤدي إلى وقوعها تحت طائلة العقاب المقرر لجرمي عدم تقديم الإقرار وعدم أداء الضريبة في الميعاد.

(١) سلطة القاضي الجنائي في هذا الصدد لا تتميز عن سلطة القاضي غير الجنائي ما دام هو يلتزم بحلود قاعدة الشرعية. وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض مؤيدة هذا الأسلوب في التفسير أن عبارة « ما لم يدفع من الضريبة » الواردة في المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى معنى مثيلاتها في القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم.

ولهذا فإنه يتعين علينا استيفاء للبحث أن نعرض لتفسير النصوص الضريبية البحتة في قانون الضريبة^(١)

ولا خلاف في حالتي (١) وضح النص وتحديد (٢) غموضه أو تناقضه .

ففي الحالة الأولى : من المسلم أن القاضي عليه أن يطبق القانون تطبيقاً حرفياً ما دامت صياغة النص تعبر تماماً عن إرادة المشرع . وهنا يقال بالتطبيق الحرفي للنص لا تفسيره الحرفي ، لأنه أمام وضح النص لا مجال للتفسير^(٢) ، وبالتالي فلا محل للبحث في الأعمال التحضيرية للقانون أو المناقشات البرلمانية عن إرادة أخرى للمشرع تختلف عن إرادته الواضحة من النص . على أنه يلاحظ أنه لا مانع من الرجوع إلى هذه الأعمال أو تلك المناقشات لتصحيح خطأ مادي قد يسبب في التعبير عن إرادة المشرع^(٣) .

وغنى عن البيان أن التطبيق الحرفي للنصوص الواضحة المحددة ليس مبدأ خاصاً بالقانون الضريبي وحده وإنما هو مبدأ عام في النظرية العامة للقانون .

أما الحالة الثانية : وهي إذا شأب القانون غموض في أحد نصوصه أو تناقض فيها ، فإنها تقتضي التفسير وذلك بالبحث عن إرادة

(١) Morang : L'interparation des fiscales revue de science et de legislation finan- cieres - 1951 - p. 933.

وتعليقات جورج مورانج على أحكام محكمة Pollens في ١٤ مارس ١٩٤٥ ومحكمة ديون في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٤٥ دالوز ١٩٤٦ - ١١٨ ومحكمة فرساي في ٢٨ فبراير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٨ - ٢١٦ ومحكمة Pau في ٢٢ ديسمبر سنة ١٩٤٨ ، وإكسن في ١٧ يناير سنة ١٩٤٩ وليون في ١٥ فبراير سنة ١٩٤٩ دالوز ١٩٤٩ - ٤٨ .

وتعليق إسمان في سيرى ١٩٣٤ - ٢٤١١ ، وحسين خلاف في الأحكام العامة في قانون الضريبة - ص ٨٢ وما بعدها .

(٢) تعليق إسمان في سيرى ١٩٣٤ - ٧ - ١٢٤ ونقض جنائي فرنسي ٢٧ نوفمبر سنة ١٨٨٩ دالوز ٩٠ - ١٨٠ .

(٣) مورانج ، في المقال سالف الذكر ص ٦٤١ وقد أشار إلى حكم لمحكمة ديون في ٢٥ فبراير سنة ١٩٣٠ .

المشرع بكافة الوسائل ومنها الرجوع إلى الأعمال التحضيرية والمناقشات البرلمانية لتوضيح النص المتنازع عليه أو تحديد الحل الذي يتعين الأخذ به لحسم التناقض بين النصوص^(١) ، وهنا لا يصح القول بأن التفسير في هذه الحالة يجب أن يكون واسعاً أو ضيقاً ، إذ المفسر لا يبحث إلا عن إرادة المشرع سواء بإعطاء النص معنى أوسع من معناه الظاهر المخالف للحقيقة ، أو بإعطائه معنى أضيق من المعنى الخاطئ الذي تؤدي إليه صياغته المعيبة^(٢) .

فإذا ثار الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح الممول وضد الخزنة^(٣) ، وعلة ذلك أن الأعباء الضريبية تفرض استثناء على الأفراد فالأصل هو براءة الذمة^(٤) .

وقد انحصر الخلاف حول مدى التفسير بالقياس في القانون الصادر بفرض الضريبة ، فذهب الفقه التقليدي إلى الأخذ بمبدأ التفسير الحرفي للقوانين الضريبية *L'interprétation littérale des lois fiscales* ومقتضاه أن التفسير يجب أن يقف عند الحل الذي أتى به النص ولا يجوز القياس عليه .

وذهب رأى حديث قال به الأستاذ Trotabas في مقال له عن مصادر القانون المالي إلى التشكيك في قيمة هذا المبدأ المجمع عليه ،

(١) قضت محكمة النقض بأن عبارة « مالم يدفع من الضريبة » الواردة في المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى معنى مثيلاتها في القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم : (نقض جنائي ١٣ أبريل سنة ١٩٤٨ د الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق ، و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ د الطعن رقم ١٨١٧ سنة ٢٠ ق ، مجموعة القواعد في ٢٥ جزء ٢ ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣ .

(٢) انظر نقض فرنسي ١٦ بوقية سنة ١٩٣٣ سيري ١٩٣٤ - ١ - ٢٤١ ، ٢٣ يونيو سنة ١٨٦٩ والوز ٦٩ - ١ - ٢٩٧ ، ٣١ يولية سنة ١٨٥٤ دالوز ٥٤ - ١ - ٣١٣ . واسمان في تعليقه سالف الذكر في سيري ١٩٣٤ - ١ - ٢٤١ ، وانظر :

Wahl, Traité de droit fiscal, P. 76, n - 67 .

وحسين خلاف المرجع السابق ص ٨٩ و ٩٠ .

In dubio contra fiscum .

(٣)

(٤) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٨٥ و ٨٦ .

فقال بأنه يتعين بالأخذ بالتفسير الواسع للقانون الضريبي وأنه لا محل لإنكار مبدأ التفسير بالقياس^(١) .

إلا أن هذا الرأي لم يلق ترحيباً في الفقه وانقسم بشأنه القضاء في فرنسا ، فذهبت المحاكم القضائية^(٢) وعلى رأسها محكمة النقض إلى تطبيق فكرة التفسير الحرفي التي نادى به الفقه التقليدي خلافاً لمجلس الدولة الذي استقر قضاؤه^(٣) على الأخذ بمبدأ التفسير بالقياس الذي نادى به الأستاذ تروتباس .

أما في مصر فقد كانت محكمة مصر المختلطة قد اتجهت في بعض أحكامها إلى إجازة القياس^(٤) ، إلا أن القضاء استقر على عدم جواز القياس في المسائل الضريبية . ومن أمثلة ذلك ما قضت به محكمة النقض من أن (المادة ٣٩ / ٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذ نصت على أنه يخصم من تكاليف المنشأة الضرائب التي تدفعها ما عدا ضريبة الأرباح التي تؤديها طبقاً لهذا القانون فإن الشارع يكون قد أطلق

(١) انظر مقال الأستاذ جورج مورانج السالف الإشارة إليه ص ٦٣٨ وروجر ، المرجع السابق ص ٢٢ . وقد أخذت إدارة الضرائب المباشرة في فرنسا بهذا الرأي كما نادى بتطبيقه مندوبو الحكومة أمام مجلس الدولة الفرنسي .

(٢) ديجون ٢٠ ديسمبر ١٩٤٥ دالوز ١٩٤٧ - ١٨٨ نقض فرنسي (دائرة المرافض) ٢٧ مارس سنة ١٩٣٥ والدوائر المجتمعة لمحكمة النقض الفرنسية في ٢٨ مايو سنة ١٩٣٧ ، محكمة Douai ١٣ يولي سنة ١٨٩٩ سيري ٩٩ - ٢ - ٢٩٢ ، ونقض فرنسي (دائرة المرافض) ٢٥ نوفمبر سنة ١٨٥٠ ودائرة المرافض ٩ مارس سنة ١٨٦٣ و ٢٥ يناير سنة ١٨٣٦ مشار إليها في مقال جورج مورانج المذكور ص ٦٤٤ .

(٣) مجلس الدولة الفرنسي في ٢٩ مايو سنة ١٩٤٣ في مقال جورج مورانج المذكور ص ٦٤٤ ، وفي ٥ فبراير سنة ١٩٢٥ و ٨ يونيو سنة ١٩٢٣ و ٥ يناير سنة ١٩٢٣ دالوز الدوري ٣٥ - ٣ - ٢٥ وانظر Letourneur, L'évolution de la jurisprudence fiscale du conseil d'état puis 1940, J. C. P., 1945, n. 461 .

(٤) قيل في تفسير الاختلاف بين القضاء الإداري والقضاء المادي أن القضاء الإداري يفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة وهي تكون نظاماً كاملاً بحيث يمتنع بمقتضاه أن يخضع كل دخل إلى إحدى الضرائب النوعية والضريبة العامة على الأيراد ، فإذا لم يرد نص صريح على خضوع الدخل لإحدى الضرائب النوعية تعين إخضاعه لها بطريق القياس باعتبار أن ذلك يتفق مع روح التشريع الذي أراد أن تشمل الضريبة المباشرة كل الدخول . أما الضرائب غير المباشرة وضرائب التسجيل التي ينظر القضاء المادي المنازعات المتعلقة بها فهي لا تكون نظاماً ضريبياً كاملاً فلا يجوز تباعاً لذلك الأخذ بطريق القياس (انظر مقال جورج مورانج ص ٦٤٣ و ٦٤٤ و ٦٤٥) .

مبدأ إدخال جميع الضرائب في نطاق التكاليف التي تخصم من الأرباح ما عدا ما ورد عليه الاستثناء على سبيل الحصر خاصة بضريبة الأرباح التي تؤدي تطبيقاً للقانون المذكور . أما القول بأن الضرائب الإضافية لا تعتبر من الضرائب التي تسهم في إنتاج الربح فلا تخصم من تكاليف المنشأة فلا سند له من القانون^(١) .

والواقع من الأمر أن الأعباء الضريبية لا تفرض إلا على فئات معينة من الناس عند تحقق شروط معينة ، وهي من هذه الوجهة تعد قيذا استثنائياً فلا يجوز التوسع في تفسيره بطريق القياس . هذا فضلاً عن أنه بالنسبة إلى القانون الصادر بفرض ضريبة عامة قد يؤدي التوسع في تفسيره بطريق القياس إلى فرض هذه الضريبة في أحوال لم ينص عليها القانون مما يصطدم بقاعدة قانونية الضريبة ، كما أن التوسع في تفسير الضرائب الأخرى قد يؤدي إلى خروجها عن حدود القانون الذي صدرت بناء عليه .

من أجل هذا فنحن نؤكد أن التفسير في القانون الضريبي يجب ألا يحميد عن البحث عن إرادة المشرع بكافة الوسائل ولا يجوز فيه القياس .

وبين مما تقدم أن قانون العقوبات الضريبي يجب أن يلتزم القاضي بشأنه حدود البحث عن إرادة المشرع ، وليس له أن يلتجئ إلى القياس لكي ينشئ ضريبة أو يؤدي إلى وقوع جريمة ضريبية أو فرض عقوبة لم يتناولها النص .

على أنه من المقرر من ناحية أخرى إجازة القياس إذا ما تعلق بأسباب الإباحة أو موانع المسؤولية أو موانع العقاب ، وهو من المبادئ التي يؤخذ بها في قانون العقوبات الضريبي ، لعدم تعارضها مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات .

(١) نقض ملئ ١٨ مارس سنة ١٩٥٤ و الطعن رقم ٧٧ سنة ٢٢ ق ، و ٢٥ فبراير سنة ١٩٥٤ و الطعن رقم ١٣٩ سنة ٢٢ ق ، و ٢٥ يونيو سنة ١٩٥٣ و الطعن رقم ٩ ، ٤ سنة ٢١ ق ، مجموعة القواعد في ٢٥ عاماً جزء ص ٧٩٥ رقم ٩٠ و ٨٩ و ٨٨ . في هذا المعنى استئناف مختلف ٢٠٠ يونيو سنة ١٩٤٩ ، الجرف جزء ٤ ص ٣٦٣ .

المطلب الثالث

نطاق قانون العقوبات الضريبي

يتحدد نطاق قانون العقوبات الضريبي من حيث الزمان والمكان على الوجه التالي :

(أولاً) نطاق القانون من حيث الزمان :

٢٣ - القاعدة

يبدأ سريان النص الجنائي منذ العمل به ، فإنه من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات عم تطبيق النصوص الجنائية بأثر رجعي^(١) ولا خلاف في تطبيق هذه القاعدة على الجرائم الضريبية التي تخضع لها كما بينا .

ولا يؤثر على تطبيق هذه القاعدة النص على سريان قانون الضريبة على الماضي - مثال ذلك القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر في ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ فقد نص في مادته الأولى على أن « تفرض ضريبة بالأسعار المبية بعد على جميع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة التي استحققت أو تستحق اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ » ، مما مفاده اقتضاء الضريبة عن أرباح وإيرادات وزعت قبل صدور هذا القانون والعمل به^(٢) ، والقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ بتعديل المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فقد نص أن المبالغ التي استحققت في المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٤٤ بصفة ضريبية على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية

(١) وقد عنت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ بتعليل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بذكر أن العقوبات المنصوص عليها تقتضى النصوص الجديدة سوف لا تطبق إلا على الجرائم التي تقع عند سريان هذا القانون .

(٢) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٢٧ و ١٢٩ .

وعلى الأرباح الاستثنائية واجبة الأداء لا يسقط حق الحكومة في المطالبة بها إلا بمضى عشر سنوات لسنوات ١٩٣٨ و ١٩٣٩ و ١٩٤٠ وتسع سنوات لسنة ١٩٤١ وثمانى سنوات لسنة ١٩٤٢ وسبع سنوات لسنة ١٩٤٣ وست سنوات لسنة ١٩٤٤ ، وذلك استثناء من حكم الفقرة الأولى من المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى نصت على أن يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات^(١) . وأخيراً ما جاء في المادة الخامسة من قانون إصدار القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

في مثل هذه الأحوال لا تؤثر رجعية الضريبة على إطلاق قاعدة عدم شرعية الجرائم والعقوبات ، فلا يجوز - مثلاً - في حالة فرض الضريبة بأثر رجعى على إيرادات سنة سابقة على العمل بالقانون الجديد أن يسأل الممول لعدم تقديمه إقراراً عن هذه الإيرادات .

ويلاحظ أنه بالنسبة إلى الضرائب ذات النطاق السنوى كالضرائب على الأرباح التجارية والصناعية يصح فرضها في أى وقت من السنة دون أن يكون في ذلك معنى الرجعية ، وإنما هو مجرد تطبيق للأثر المباشر لقانون الضريبة^(٢) .

ومن ناحية أخرى فإنه لتحديد دين الضريبة يجب الرجوع إلى القانون المعمول به وقت حصول الواقعة المنشئة للضريبة لا وقت صدور قرار ربطها : فمثلاً إذا صدر قانون - بعد حصول الواقعة المنشئة

(١) أنظر أيضاً القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٤٤ والنص على الرجعية لا يكون إلا بقانون (م ٦٦ من الدستور الموقّت لسنة ١٩٥٧ وم ١٨٦ من دستور ١٩٥٦ وم ٢٧ من دستور ١٩٢٣) وقد ذهب قسم الرأى لوزارة المالية بأن الرسوم الصادر بتعديل الرسم القىى ولو أن له قوة القانون إلا أنه لا يدخل في عداد القوانين المشار إليها في المادة ٢٧ من دستور ١٩٢٣ (الملغى) وبالتالي لا يجوز له تعديل الرسوم الجمركية بأثر رجعى (فتوى قسم الرأى لوزارة المالية رقم ١٤٥٥ في ٩ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى س ٤ و ٥ ص ٧٧١ رقم ٣٣٠) .

(٢) نقض مدلل ١٨ يونيو سنة ١٩٥٣ د الطعن رقم ٤٠٤ س ٢١ ق ، مجموعة القواعد في ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ رقم ١٥١ . وييلوجو في قانون العقوبات الضريبى ، ص ٨٦ . حسين خلاف في الأحكام العامة في قانون الضريبة ص ١٣٣ .

للمضريبة يقرر رفع سعر المضريبة أو الإعفاء منها ، فإن المضريبة تظل كما هي محكمة بالقانون القديم ، إلا إذا نص القانون الجديد على عكس ذلك صراحة . وعلة ذلك أن دين المضريبة ينشأ بحصول الواقعة المنشئة لها لا من يوم صدور قرار الإدارة المضريبة بربط المضريبة ، فهذا القرار الأخير في حقيقته ليس إلا كاشفاً لدين المضريبة وليس منشئاً له^(١) . وإذن فلا يقال برجعية قانون المضريبة على مدة سابقة على صدوره طالما أن الواقعة المنشئة للمضريبة لم تكن قد حصلت وفقاً لقانون سابق^(٢) .

والخلاصة أن قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات تنطبق على إطلاقها في قانون العقوبات الضريبي ، ولا يؤثر فيها النص على رجعية قانون المضريبة ، لأن هذه الرجعية يقتصر نطاقها في هذه الحالة على الجانب الضريبي دون البحث أن يمتد إلى الجانب الضريبي الجنائي .

٢٤ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الاجرائية .

القاعدة أن النصوص الاجرائية تسرى بأثر مباشر من يوم نفاذها ولو كانت عن جرائم وقعت قبلاً . ذلك^(٣) . وتبدو أهمية هذا البحث في

(١) أنظر مع ذلك لافريير وفالين للمرجع السابق ٣٥٠ وما بعدها ،

Morange : le fait générateur dans le mécanisme juridique de la naissance de la création d'impôt, Revue de droit public 1943, p. 319. Jéze, Le fait générateur de L'impôt, Revue de législation financière, 1939, p. 608 .

(٢) وبالتالي فإن عدم أداء الممول لهذه المضريبة وفقاً للقانون الجديد يعتبر معاقباً عليه ولا يقبل التحدي باحتساب المضريبة وفقاً للقانون الجديد طالما أن واقعتها المنشئة لم تحدث إلا في ظل القانون الجديد .

(٣) نفى ٢١ ديسمبر سنة ١٩٥٩ الطعن رقم ١٢٩٦ من ٢٩ ق ، ٩ أبريل سنة ١٩٥٧ مجموعة الأحكام من ٨ من ٣٩٦ رقم ١٠٧ ، ٦ يونيو سنة ١٩٥٣ من ٤ من ١٠٥ رقم ٤٤ ، ١٠ مارس سنة ١٩٥٣ . من ٤ من ٦٠٧ رقم ٢٢٣ ، ٢٤ فبراير سنة ١٩٥٣ من ٤ من ٥٦١ رقم ٢٠٥ ، ١١ نوفمبر سنة ١٩٥٢ من ٤ من ١٢٧ رقم ٥١ وص ١٠٥ رقم ٤٤ .

القانون الضريبي على وجه الخصوص بالنسبة إلى الجرائم التي علق فيها القانون رفع الدعوى الجنائية على طلب مصلحة الضرائب أو وزير الاقتصاد والتزول عنها . مثال ذلك القانون رقم ٢٥٣ سنة ١٩٥٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ الذي عدل المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ المذكور فجعل رفع الدعوى العمومية بالنسبة إلى الجرائم التي تقع بالمخالفة لنصها يكون بناء على طلب مصلحة الضرائب وخولها سلطة التزول عنها .

في مثل هذه الحالة يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون الاجراءات الجنائية والتي بمقتضاها تسرى النصوص الاجرائية الجديدة بأثر مباشر على الدعاوى التي لم يتم الفصل فيها نهائياً^(١) .

وقد ثار البحث بمناسبة صدور القانون رقم ٦٢٣ سنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب الجمركي الذي نقل اختصاص الفصل في مسائل التهريب الجمركي إلى المحكمة الجنائية بدلا من اللجنة الجمركية المنصوص عليها في اللائحة الجمركية عن أثر القانون الجديد على اختصاص اللجنة الجمركية بعد صدور هذا القانون ، وقد قضت محكمة النقض بأنه ما دام القانون الجديد قد نقل اختصاص الفصل في مسائل التهريب من اللجنة الجمركية إلى القضاء صاحب الولاية العامة ، فإنه لم يعد للجان الجمركية اختصاص قضائي في مسائل التهريب بمجرد سريان القانون المذكور ، وبذلك تكون المحكمة الجنائية هي المختصة بالفصل في هذا التهريب^(٢) .

وهذا الحكم تطبيق للأثر الفوري للقوانين المنظمة للاختصاص والتي تطبق مباشرة على ما لم يرفع من الدعاوى أو ما رفع منها ولم تنته الخصومة فيها بحكم .

(١) نقض ٢٨ أبريل سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام من ١٠ ص ٤٧٩ رقم ١٠٩ وفي هذا المعنى بالنسبة إلى لجان الرأي التي ألغيت بالقانون رقم ٦٨ لسنة ١٩٥٣ نقض ٢٥ يناير سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام من ٦ ص ٤٧٠ رقم ١٥٦ .

(٢) انظر روجر ، المرجع السابق في تطبيق هذه الفاصلة على الجرائم الضريبية من ٢٣ .

إلا أننا لا نقر ما انتهت إليه محكمة النقض من تطبيق هذا المبدأ على الجرائم الجمركية . فقد سبق أن بينا وفقاً لما استقر عليه قضاء الدائرة المدنية لمحكمة النقض أن الجرائم الجمركية وفقاً للاتحة القديمة لا تعد من قبيل الأفعال الجنائية وأن ما يقصده المشرع من الأحكام المتعلقة بأفعال التهريب الجمركي هو مجرد الحصول على الضرائب المقررة وتعويض الخزانة تعويضاً مجزياً .

لما كان ذلك - وكان أساس انتقال الاختصاص بنظر أفعال التهريب الجمركي إلى المحاكم الجنائية هو إضفاء صفة التجريم على هذه الأفعال ، وهو ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥^(١) ، فإنه لا يستقيم مطلقاً أن تختص المحكمة الجنائية بنظر مسائل التهريب الجمركي التي وقعت في ظل اللائحة القديمة والمعتبرة أفعالا مدنية بحته كما قدمنا - وذلك للسببين الآتيين .

(أولاً) ان التعديل الذي أتى به القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ليس مجرد تعديل لإجرائي في بيان المحكمة المختصة بمسائل التهريب الجمركي ، وإنما هو في الأصل تعديل موضوعي رفع التهريب من مرتبة الأفعال المدنية إلى مصاف الجرائم والقول باختصاص المحكمة الجنائية بنظر هذه الأفعال هو النتيجة المنطقية لاعتبارها من الجرائم .

(ثانياً) تتحدد ولاية المحكمة الجنائية بنظر الدعاوى الجنائية والدعاوى المدنية التبعية ، فلا يجوز مطلقاً رفع دعوى مدنية أصلية إلى المحكمة الجنائية فإن رفعت إليها تعين الحكم بعدم الاختصاص^(٢) .

(١) قالت « وقد روى نقل اختصاص الفصل في مسائل التهريب من اللجان الجمركية المشكلة من بعض الإداريين بمصلحة الجمارك إلى القضاء صاحب الولاية العامة وبذلك أصبحت جرائم التهريب من الجرائم العامة التي تختص بالفصل فيها المحاكم الجنائية ومن ثم لم يعد للجان الجمركية اختصاص قضائي بمسائل التهريب » .

(٢) نقض ٢٥ مايو سنة ١٩٥٤ مجموعة الأحكام من ٥ ص ٧٠٣ رقم ٢٣٥ و ٢٦ أكتوبر سنة ١٩٥٩ رقم ١٠٩٢ سنة ٢٩ ق .

ولما كان مقتضى القول بأن مسائل التهريب الجمركى فى ظل اللائحة القديمة هى أفعال مدنية بحتة أن الدعوى بالمطالبة بالضرائب المستحقة والتعويض المترتب على التهريب ليست إلا دعوى مدنية بحتة لا تختص المحكمة الجنائية بنظرها . لما كان ما تقدم - فإن العمل بالقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يؤدى إلى سريانه على أفعال التهريب الجمركى السابقة عليه من حيث الاختصاص بالفصل فيها وذلك لاختلاف طبيعة الأفعال المنظمة فى ظل اللائحة الجمركية عن الأفعال التى نظمها قانون التهريب الجمركى الجديد .

يجب بعد ذلك التساؤل عن مصير أفعال التهريب الجمركى فى ظل اللائحة القديمة وقد انتهى القول باختصاص المحكمة الجنائية بنظرها .

والرد على ذلك هو وجوب العودة إلى الأصل العام فى الاختصاص - ذلك أن القول بأن أفعال التهريب الجمركى هى أفعال مدنية تسرى عليها أحكام القانون المدنى يؤدى تبعاً لذلك إلى القول باختصاص المحكمة المدنية بنظر المنازعات المتعلقة بالتهريب ، وأنه لولا وجود اللجنة الجمركية لتعين إحالة قضايا التهريب إلى المحكمة المدنية المختصة . متى كان الأمر كذلك فإن إلغاء اللجان الجمركية بموجب القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يترتب عليه من أثر بالنسبة إلى مسائل التهريب السابقة عليه سوى الرجوع إلى الأصل العام فى الاختصاص والقول تبعاً لذلك باختصاص القضاء المدنى بنظرها .

٢٥ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الموضوعية .

ويقصد بالنصوص الموضوعية تلك القواعد التى تحدد الجرائم والعقوبات وما يتعلق بها من حيث الإباحة والمسئولية والعقاب .

والقاعدة هي عدم رجعية القوانين الجنائية ، ومنها قانون العقوبات الضريبي ، إلا أن البحث قد ثار في هذا الصدد عن مدى تطبيق ما نصت عليه المادة الخامسة من قانون العقوبات من أنه إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره^(١) .

ولا خلاف في تطبيق هذه المادة على العقوبات الجنائية البحتة وهي السجن والحبس والغرامة الجنائية ، إلا أن البحث قد ثار بشأن الغرامات الضريبية « Les amendes fiscales » . فذهب الفقه والقضاء في فرنسا إلى عدم تطبيق القانون الأصلح على هذه الغرامات^(٢) ، وذلك

(١) نصت المادة ٢ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنه « يطبق القانون النافذ وقت ارتكاب الجريمة . ويرجع في تحديد زمن الجريمة إلى وقت وقوع الفعل بصرف النظر عن وقت تحقيق نتيجته . على أنه إذا صدر قانون أو عدة قوانين لاحقة للجريمة وقبل الفصل فيها بحكم بات يتبع أصلحها للمتهم ، وكذلك يتبع الأصلح له من نصوصها إذا كانت التجزئية ممكنة . وإذا صدر بعد الحكم البات قانون يعمل الفعل الذي حكم على المتهم من أجله غير محل جزاء يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجزائية . أما إذا جاء القانون الجديد مخففا للجزاء جاز للمحكمة التي أصدرت الحكم البات أن تنظر في تطبيق أحكام القانون الجديد بناء على طلب المحكوم عليه أو النيابة العامة . » ونصت المادة ٣ من المشروع على أنه « إذا صدر قانون بتجريم فعل أو امتناع بتشديد الجزاء عليه وكان ذلك في فترة معدومة فإن انتهاء هذه الفترة لا يجوز دون تطبيقه على ما وقع في خلالها . »

(٢) نقض جنائي فرنسي ١٥ ديسمبر سنة ١٩٥٣ دالوز (Mise a jour 1958) ص ١٥ رقم ٣٩ ، ٧ نوفمبر سنة ١٩٤٦ دالوز الدوري ١٩٤٧ - ٢٩ ، ١٦ مارس سنة ١٩٤٤ دالوز المجناني ١٩٤٤ - ٦١ ، دائرة العرائض ١١ مارس سنة ١٩٤٠ دالوز الدوري ١٩٤٠ - ١ - ٥٢ وتقدير روبرت دوفغوس ، نقض جنائي ٢٧ أكتوبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دي باليه ١٩٣٨ - ١ - ٨ - ٧٧٧ ، ٢٧ يناير سنة ١٩٣٨ الجازيت دي باليه ١٩٣٨ - ١ - ٤٥١ ، ٢٠ أكتوبر سنة ١٩٣٧ الجازيت دي باليه ١٩٣٨ - ١ - ٨٢٦ ، أول يوليو سنة ١٩٣٧ الجازيت دي باليه ١٩٣٧ - ٢ - ٣٩٦ ، ٢٦ يونيو سنة ١٩٣٧ الجازيت دي باليه ١٩٣٧ - ٢ - ٣٩٥ ، ١١ يونيو سنة ١٩٣٧ الجازيت دي باليه ١٩٣٧ - ٢ - ٣٩٥ ، ٢٨ فبراير سنة ١٩٣٠ ميسرى ١٩٣١ - ١ - ٦٩٣ ، ١٥ فبراير سنة ١٩٢٩ ميسرى ١٩٣١ - ١ - ٧٦ ، ١٦ يوليوس سنة ١٩٢٧ دالوز ١٩٢٨ - ١ - ١٧٧ ، ١٠ ديسمبر سنة ١٩٢٠ ميسرى ١٩٢٢ - ١ - ٤٦ : باريس ٣٠ مايو سنة ١٩٢١ ميسرى ١٩٢١ - ٢ - ٨٩ ، نقض ١٧ فبراير سنة ١٨٩٨ ميسرى ١٩٠٩ - ١ - ١٠٤ : باريس ٢٥ مارس سنة ١٨٨٩ ميسرى ٨٩ - ٢ - ١٤٣ ، تولوز ٢٠ فبراير سنة ١٨٨٩ ميسرى ٨٩ -

باعتبار أنها تعد بمثابة تعويض مدنى للخزانة أكثر منها عقوبة جنائية وقيل فوق ذلك بأن المركز القانونى الضريبى يختلف عن المركز القانونى الجنائى ، من حيث أن الغرامة الضريبية يتولد الحق فى تحصيلها منذ وقوع الجريمة دون تدخل من القاضى ، بل إن دوره يقتصر على مجرد كشف هذا المركز القانونى دون إنشائه ، بخلاف الغرامات الجنائية فإنه يتعين تدخل القاضى لخلق مركزها القانونى لأنه لا عقوبة بغير حكم^(١) ، وأن الخزانة بالنسبة إلى هذه الغرامات أشبه بالمجنى عليه فى الجريمة الذى أصيب بالضرر وأصبح له حق مكتسب فى الحصول على التعويض طبقاً للقانون السارى وقت وقوع الجريمة^(٢) .

ونحن نؤيد هذا الرأى استناداً إلى الطبيعة الخاصة للغرامة الضريبية ، فهذه الغرامة - كما ستبين فيما بعد - ليست عقوبة بحته ، وإنما تحمل فى طبيعتها فضلاً عن فكرة الجزاء عنصر التعويض . ومتى نشأ للخزانة حق فى التعويض وجب إستبعاد تطبيق قواعد التجريم والعقاب التى روعى فيها مصلحة المتهم - ومنها رجعية القانون الأصلح . وعلة ذلك كما سنبين - أن مراعاة جانب المتهم فى تطبيق بعض نصوص قانون العقوبات وفضلاً عن أنها جاءت على سبيل الاستثناء من القواعد العامة ، فإن مجالها ينحصر فيما ينشأ للمجتمع قبله من سلطة فى العقاب دون أن يتعدى إلى إعفائه من الالتزامات المالية التى تنشأ قبله . وفى هذا المعنى نصت المادة ٢٤ من مشروع قانون العقوبات الموحد (لا يمس العمل بأحكام هذا القانون ما قد يكون للخصوم أو للغير من حقوق مدنية) .

١٦٠ = ، نقض ٩ نوفمبر سنة ١٨٨٨ سبرى ٨٩-١-٣٥١ ، ١١ ديسمبر سنة ١٨٦٣ سبرى ٦٤-١-٣٠١ . وقارن مع ذلك محكمة باريس ٢٤ يونيو سنة ١٩٥١ ومحكمة Pottier دالوز (Mise a jour 1958) ص ١٥ رقم ٣٩ ومحكمة Bernay ٣١ مايو سنة ١٨٨٨ سبرى ٨٨-٢-١٤٢ . انظر بورزا طبعة ١٩٥١ ص ٣٦٩ رقم ٥٣٩ ، دوندييه دى فابر المرجع السابق ص ٣٧٧ ، ماتيول فى مجلة العلم الجنائى وقانون العقوبات المقارن سنة ٢٩٣٩ ص ٧٦ .

(١) Roublie (P.), Les conflits des dans le temps, t. 2, 1933 P. 496, 499.

(٢) روجرز ، المرجع السابق ص ٢٢ .

ولا يفوتنا في هذا الصدد أن ننبه إلى دقة بحث القانون الضريبي الأصلح للمتهم في صدد العقوبات الجنائية البحتة وهي السجن والحبس والغرامة ، فمن المقرر عدم سريان القانون الصادر بفرض الضريبة على المأضي^(١) ، إلا إذا وجد نص صريح يقرر خلاف ذلك^(٢) ، وهي قاعدة مطلقة لا يحيد منها أن يكون القانون الضريبي الجديد قد خفض من سعر الضريبة أو قرر إلغاؤها أو أتى بوجه للإعفاء منها ، لأن ذلك يمس بحقوق مكنسة نشأت للخزانة بمقتضى القانون القديم ، مما يترتب معه على تطبيق القانون الجديد بأثر رجعي إلحاق الضرر بالخزانة^(٣) كما أن فرض الضريبة أو الإعفاء منها لا يكون إلا

(١) أنظر محكمة القاهرة الابتدائية ١٥ ديسمبر سنة ١٩٥٢ للمحاماه ٣٧ ص ٩٣٣ رقم ٣٦١ ونقض مدني ١٢ يونيو سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام ص ٩ ص ٥٥٠ رقم ٦٨ .

(٢) لأن ذلك يؤثر في إستقرار المعاملات والطمأنينة مما قد يؤدي به إلى إضعاف روح الادخار والإستثمار وعدم الإطمئنان إلى وضع المنشآت سياستها المالية التي تسير عليها في المستقبل . هذا فضلا عن أن سريان قانون الضريبة على الماضي يتعلمر معه تحقيق العدالة الضريبية . (أنظر حسين خلاف ، للرجع السابق ص ١٢٧ و ١٢٨ و ١٣٠) .

(٣) مجلس الدولة الفرنسي في ٤ يونيو سنة ١٩٥٨ بمجلة علم المالية سنة ١٩٥٩ ص ٢٩٣ رقم ٢ ، وأنظر أحكام مجلس الدولة الفرنسي المشار إليها في هذه المجلة عن سنة ١٩٥٨ ص ٣٧٥ رقم ٢٢ ، وعن سنة ١٩٥٧ ص ٣٢٣ رقم ١٦ وعن سنة ١٩٥٦ ص ٢٨٢ رقم ٤ . وأنظر نقض مدني ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤١٠ سنة ٢١ ق) و ٣ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤٣٢ سنة ٢١ ق) ونقض ٢١ نوفمبر سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤٣٣ سنة ٢١ ق) ونقض ١٨ يونيو سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤٠٤ لسنة ٢١ ق) ونقض ١٤ مايو سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٣٥٣ سنة ٢٠ ق) مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ٢ ص ٨٠٩ و ٨١٠ القواعد ١٤٩ إلى ١٥٣ .

ويلاحظ أنه طبقا للمادتين ٣٤ و ٣٥ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية يجوز للمجلس البلدي أن يفرض في دائرة اختصاصه أنواعا معينة من الرسوم ، وطبقا للمادة ٣٦ ، لا يكون

والقروية (تقابل المادة ٢٥ من القانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالمجالس البلدية والقروية) . وتصديق الوزير المشار إليه ينصب على القرار الصادر بفرض الرسوم برمته بما في ذلك التاريخ الذي يحده المجلس لسريان القرار ، ولا يعتبر هذا أثرا رجعيا بل هو تصديق لاحق على قرار سابق ، ومن المقرر أن القانون لم يحل للمجالس البلدية النص على فرض الرسوم بأثر رجعي ، فإن فعلت ذلك كان قرارا مخالفا للقانون . فلان سكنت المجلس البلدي عن ذكر تاريخ فرض الرسم احتسب ذلك منذ تاريخ نشر القرار الوزاري بالتصديق على قراره أو من التاريخ

بقانون أو في حدود القانون حسب الأحوال ، ورجعية قانون الضريبة إما تنطوي على فرض أو إعفاء من الضريبة كلها أو جزء منها .

وبناء على ما تقدم ، فإنه إذا صدر قانون يقرر إلغاء ضريبة ، فإنه لا يعتبر قانوناً أصلح للمتهم بعدم أداء الضريبة في الميعاد - ما دام أن هذا القانون الجديد - كما قدمنا - لا يتعدى أثره الوقائع اللاحقة عليه دون ما سبقه من وقائع . هذا إلا إذا نص القانون الضريبي على سريانه بأثر رجعي فإنه في هذه الحالة يعد قانوناً أصلح للمتهم بالنسبة إلى الضرائب التي ألغيت أو أعفى فيها بمقتضى هذا القانون ، كما يعتبر كذلك أصلح للمتهم بعدم الوفاء بالالتزامات الأخرى التي قصد بها القانون التحقق من توافر واقعته المنشئة أو ربطها أو تحصيلها ، بحيث يعتبر المخاطبون بالنصوص التي قررت هذه الالتزامات غير مخاطبين بها وفقاً للقانون الجديد .

والقانون الذي يخفض سعر الضريبة أو يعدل في أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها بأثر رجعي ، يعتبر قانوناً أصلح للمتهم بالجريمة الضريبية إذا كانت مخالفته قد تمت في حدود التعديل الجديد في سعر الضريبة أو أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها ، ولا يعتبر كذلك بالنسبة إلى المتهمين بعدم القيام بالالتزامات الأخرى التي فرضها القانون للتحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة أو ربطها أو تحصيلها - لأن هذا التعديل السالف بيانه لا يؤثر في قيام هذه الالتزامات .

ويلاحظ أن ما قلناه بشأن عدم رجعية قانون الضريبة إلا بنص خاص - لو كان في صالح الممول - إنما ينصرف إلى النصوص الخاصة بفرض الضريبة والتي من شأنها أن تمس بالحقوق المكتسبة للدولة في

= الذي يجلده هذا القرار . (انظر محكمة القضاء الإداري في ١٤ فبراير سنة ١٩٥٤ مجموعة مجلس الدولة لأحكام القضاء الإداري من ٨ من ٦٥٤ رقم ٣٣٢ ، و ٣ فبراير سنة ١٩٥٤ من ١٥٦٤ رقم ٧٨٤ ، و ١١ مارس سنة ١٩٥٣ من ٦ من ٦٤٨ رقم ٢١٩ ، و ١٢ فبراير سنة ١٩٥٢ من ٦ من ٢٤٤ رقم ١٥٨ ، و ١٧ يناير سنة ١٩٥٠ من ٤ من ١٥٨ رقم ٥٦ .
(١) حسين خلاف ، المرجع السابق من ١٢٨ و ١٣٠ .

اقتضاء الضريبة في ميعاد معين^(١) .

أما النصوص الأخرى التي قصد بها المشرع معاونة الإدارة في الرقابة والتحصيل بفرض التزامات إجرائية على الممول أو غيره كالتى تفرض الإلتزامات بتقديم الإقرار أو بتقديم الدفاتر إلى موظفى مصلحة الضرائب ، فإن الإعفاء منها أو تقييدها لصالح المتهم - كإطالة ميعاد تقديم الإقرار يتعين سريانه بأثر رجعى لعدم تعلق ذلك بحق الدولة في اقتضاء دينها الضريبى .

وغنى عن البيان أن القول بعدم رجعية قانون الضريبة لا يخل بما يطرأ عليه من تعديل يتناول قواعد التجريم والعقاب والمسئولية ، كأن يقرر عدم تجريم الإخلال بأحد الإلتزامات الضريبية - كإلتزام بالإقرار أو بحجز الضريبة عند المتبع ، أو بتقرير وجه للإباحة أو للإعفاء من العقاب أو امتناع المسئولية ، أو بتخفيف العقاب - ففى مثل هذه الأحوال ينطبق القانون الجديد بأثر رجعى^(٢)

والخلاصة أنه لا أثر للقانون الجديد الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية . أما عن العقوبات الجنائية الأخرى فإن صدور قانون جديد بتنظيم أداء دين الضريبة لصالح الممول لا يكون له أثر رجعى ، إلا بنص صريح . أما القانون الذى يعدل فى الإلتزامات الإجرائية أو يمس بالتعديل قواعد التجريم والعقاب والمسئولية - دون إخلال بعدم رجعية قانون الضريبة - فينطبق بأثر رجعى متى كان فى صالح المتهم^(٣) .

(١) أنظر ما تقدم من ١٤ و ١٥ .

(٢) فرجعية الضريبة يترتب عليها الإخلال بمبدأ قانونية الضريبة .

(٣) القوانين المعدلة للتقادم للقوانين الموضوعية لتعلقها بتنظيم سلطة الدولة فى العقاب - محمود مصطفى - الإجراءات طبعة ١٩٦٠ ص ٢٧ ، ديولوجى فى قانون العقوبات وتطبيقه من ١٧٥ وما بعدها ولذلك فهى تسرى بأثر رجعى .

وبلاحظ من جهة أخرى أن قواعد تقادم الضريبة قد تؤثر بطريق غير مباشر في قواعد التقادم التي يترتب عليها انقضاء الدعوى الجنائية ذاتها ، وذلك إذا كان مبدأ تقادم الدعوى الجنائية يوافق تاريخ انقضاء دين الضريبة . مثال ذلك جريمة عدم تقديم الاقرار عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، فهي تعتبر جريمة مستمرة وتنتهي حالة الاستمرار هذه متى انقضى دين الضريبة بالتقادم ، فإذا صدر قانون جديد يطيل مدة تقادم الضريبة أو يقصر فيها فإنه سيؤثر بلا شك في احتساب مدة تقادم الدعوى الجنائية مثال ذلك القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٤٤ و ٢٩ سنة ١٩٤٧ بتعديل المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ للذان أطالا مدة تقادم الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى الأرباح الاستثنائية واجبة الأداء .

فإذا لم يكن دين الضريبة قد انقضى وفقاً للقانون القديم ، فإن القانون الجديد يسرى عليه فيطيل مدة تقادمه أو يقصرها حسب الأحوال . وتبعاً لذلك يتأثر التقادم الجنائي الذي يؤدي إلى انقضاء الدعوى الجنائية في الجرائم المستمرة التي تنتهي فيها حالة الاستمرار بانقضاء دين الضريبة .

(ثانياً) نطاق القانون من حيث المكان :

من القواعد المسلم بها في القوانين الجنائية الحديثة قاعدة (إقليمية قانون العقوبات) ، بمعنى أن هذا القانون ينطبق على كل ما يقع في إقليم الدولة من جرائم أيا كانت جنسية مرتكبها ، دون أن يمتد إلى ما يقع في الخارج من جرائم ، وذلك تطبيقاً لمبدأ سيادة الدولة على إقليمها . على أنه قد ترد على هذه القاعدة الاستثناءات^(١) التي من

(١) نصت المواد من ١ إلى ٣ من قانون العقوبات على هذه القاعدة واستثناءاتها . وقد قرر مشروع قانون العقوبات الموحد هذه القاعدة فنص في المادة ٧ منه (تطبيق أحكام هذا القانون على جميع الجرائم التي تقع في الجمهورية . وتعتبر الجريمة مقترنة في الجمهورية إذا وقع فيها عمل من الأعمال المكونة لها ، أو إذا تحققت فيها نتيجتها أو كان يراد أن تتحقق فيها . وفي جميع الأحوال يسرى القانون على كل من ساهم في الجريمة ولو وقعت مساهمته في الخارج سواء أكان فاعلاً أم شريكاً) .

شأنها أن تسمح بسرّيان قانون العقوبات على أفعال ارتكبت في الخارج ، إما بسبب طبيعة هذه الأفعال وخطورتها على الأمن العام في الدولة على الرغم من وقوعها في الخارج ، وهو ما سماه مشروع قانون العقوبات الموحد بالاختصاص العيني^(١) ، أو بسبب شخص المتهم أو صفته وهو ماسمى وفقاً للمشروع المذكور بالاختصاص الشخصي^(٢) ، أو بسبب خطورة هذه الجرائم على المجتمع الدولي ذاته ، وهو ماسمى وفقاً لهذا المشروع بالاختصاص الشامل^(٣) .

ولما كانت قاعدة اقليمية قانون العقوبات من القواعد الأساسية المتعلقة بسيادة الدولة كما قدمنا ، فإنها تنطبق على قانون العقوبات الضريبي .

ولا نجد محلاً في هذا الصدد لعرض فكرة الإقليمية وما يرد عليها من استثناءات وإنما سنقتصر على ايضاح بعض الأمثلة من الجرائم الضريبية وبيان مدى انطباق هذه القاعدة واستثناءاتها في قانون العقوبات الضريبي .

(١) نصت المادة ١٠ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنه (يسرى أحكام هذا القانون على كل مواطن أو أجنبي ارتكب خارج الجمهورية عملاً يجعله فاعلاً أو شريكاً في جريمة مساة بأمن الدولة أو غلة بالثقة العامة) وقد رأيت اللجنة التي قامت بوضع هذا المشروع الأخذ بهذا الحكم العام بدلاً من تعداد الجرائم كما هو متبع في البند الثالث من المادة ٢ من قانون العقوبات المصري .

(٢) نصت المادة ١١ من المشروع سالف الذكر على أنه (يسرى هذا القانون على الجنايات والجناح التي تقع في الخارج من موظفي الجمهورية أو المكلفين بخدمة عامة أثناء تأدية أعمالهم أو بسببها) والمقصود بهذه المادة - كما ورد في تعليقات اللجنة التي قامت بوضع هذا المشروع - معاقبة الموظف عاقلة على سمعة الدولة وعل كرامة الوظيفة التي يمثلها سواء أكان مواطناً أم أجنبياً وسواء أكانت جريمة معاقبة عليها في الخارج أم لم تكن .

(٣) نصت المادة المذكورة على أنه : في غير الأحوال المنصوص عليها في المواد السابقة فتسرى أحكام هذا القانون على كل من وجد في الجمهورية بعد أن ارتكب في الخارج بوصفه فاعلاً أو شريكاً جريمة من الجرائم التالية : القرصنة ونقل الأمراض الوبائية وتزيف المسكوكات وتزوير أوراق النقد وأوراق المصارف المالية التي أذن بإصدارها قانوناً والأوراق المالية الأجنبية وتخريب وتعطيل وسائل المخابرات والمواصلات وهجر العائلة والاتجار بالرقيق والاتجار بالمخدرات وترويج المطبوعات والصور المخلة بالأخلاق .

ويلاحظ بادية ذى بدء أنه لا محل لتطبيق المادة ١١ من مشروع قانون العقوبات الموحد التى تتكلم عن الجرائم التى تمس المجتمع الدولى على قانون العقوبات الضريبى لأن الجرائم الضريبية ليست من قبيل هذه الجرائم سالفه الذكر . كما أنه لا محل لتطبيق المادة الثانية (ثانياً) من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ١٠ من المشروع) لأنها تقتصر على جنابات معينة ليست من بينها إحدى الجرائم الضريبية .

على أنه لا يفوتنا أن نؤكد أن قانون العقوبات الضريبى يخضع للقواعد العامة التى بمقتضاها لا يسرى التشريع الجنائى على جرائم وقعت فى إقليم الدولة ممن يتمتعون بالاعفاء من تطبيقه .^(١)

وتتكمّل الآن عن مدى تطبيق المادة الثانية (أولاً) والثالثة فى قانون العقوبات الضريبى .

(١) وقوع الجريمة فى الإقليم المصرى بفعل ارتكب فى الخارج^(٢) :

يسرى قانون العقوبات على كل من ارتكب فى خارج الإقليم المصرى فعلاً يجعله فاعلاً أو شريكاً فى جريمة وقت كلها أو بعضها فى هذا الإقليم . وهذه قاعدة عامة تسرى على قانون العقوبات الضريبى لأن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية لا تتنافى مع تطبيق هذه القاعدة . ومثال الحالة التى يرتكب فيها الشخص فعلاً فى الخارج يجعله

(١) يلاحظ أن فرض الضرائب على ممثل الدول الأجنبية لا يعنى خضوعهم لقانون العقوبات الضريبى . وقد جرت المجلات الدولية على إعفاء ممثل الدول الأجنبية من ضرائب معينة بشرط المعاملة بالمثل ، وقد يرد هذا الإعفاء فى المعاهدات أو القوانين الداخلية . (راجع حسين خلاف فى الأحكام فى قانون الضريبة ص ١٠٣) .

(٢) المادة الثانية (أولاً) من قانون العقوبات المقابلة للمفكرة الأخيرة من المادة ٧ من مشروع القانون الموحد .

فاعلا أصليا لجرمة وقعت كلها أو بعضها في الإقليم المصرى ،^(١) أن يرسل مقيم في بلد أجنبى إقراراً غير صحيح عن إيراده^(٢) أو يمتنع عن دفع الضريبة في الميعاد .^(٣) ومثال الحالة التى يرتكب فيها الشخص فعلا في الخارج يجعله شريكا في جريمة وقعت كله أو بعضها في الإقليم المصرى من يرسل وهو في الخارج إلى شخص مقيم في هذا الإقليم بضائع أو مواد من أى نوع لإخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية (المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٦ بإصدار قانون الجمارك) والمصرف الأجنبى الذى يأمر فرعه في الإقليم المصرى بفتح خزائن مؤجرة لشخص توفى دون تبليغ مصلحة الضرائب أو في غيبة مندوبها (المادة ٢٢ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات) والشركة المساهمة في الخارج التى ترسل إلى فرعها في الإقليم المصرى لاتلاف بعض المستندات المثبتة للايرادات والمصروفات قبل انقضاء مدة تقادم الحق في الضريبة . (المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

(١) يأخذ قانون الضريبة بمبدأي التبعة السياسية والتبعة الاقتصادية . والمقصود بالمبدأ الأول أن تفرض الدولة الضريبة على مواطنيها التابعين لها سياسيا ، ولو كانوا مقيمين في الخارج أو كانت دخولهم وثرواتهم مستمدة من دولة أخرى أو موجودة بها وقد أخذ به القانون المصرى في أحوال معينة كما في الضريبة على الإيراد العام إذ يخضع لها المواطنون أينما كان محل توطنهم أو مصدر دخلهم ، ورسم الأيلولة على التركات . والمقصود بالمبدأ الثانى أن تفرض الضريبة على الأشخاص التابعين للدولة من الناحية الاقتصادية باعتبارها مصدر دخلهم أو موقع ثروتهم أو مكان توطنهم ، وقد أخذ به القانون المصرى كما في ضرائب العقارات المبنية وغير المبنية إذ قصر الضريبة على دخول العقارات الواقعة في الإقليم المصرى .

(راجع حسين خلاف في الأحكام العامة في قانون الضريبة ص ١١٢ و ١١٣) .

(٢) يلاحظ أن جريمة تقديم إقرار غير صحيح ليس من جرائم التزوير التى تقع بمجرد تغيير الحقيقة في المحرر ولوم يستعمل ، وإنما لا تقع هذه الجريمة إلا بتقديم الإقرار . وعلى ذلك فإنه وإن كانت واقعة تغيير الحقيقة قد تمت في الخارج ، إلا أن تقديم الإقرار قد تم في الإقليم المصرى بإرساله إلى مصلحة الضرائب .

(٣) لما كان واجب أداء الضريبة يقتضى من الممول المقيم في الخارج أن يؤدى الضريبة إلى مصلحة الضرائب - فإن الجريمة تعتبر قد وقعت في المكان الذى كان يتعين على الممول أن يوافق فيه بالتزامه الضريبى - وهو الإقليم المصرى - وهو ما ينطبق على جميع الجرائم الضريبية السلبية كجريمة عدم =

وقد استحدث مشروع قانون العقوبات الموحد نصاً يقضى بأن الجريمة تعتبر مقترفة في الجمهورية إذا كان يراد تحقيق النتيجة فيها . ويتحقق ذلك في الحالة التي يشرع فيها الجاني في الخارج في ارتكاب جريمة تقع في الجمهورية إلا أن فعله يوقف تنفيذه أو يجنب أثره في الخارج لسبب لا دخل لإرادته فيه ، فهنا أراد الجاني تحقيق النتيجة في بلاد الجمهورية فتعتبر جريمته كأنها قد قترفت فيها .^(١) مثال ذلك من يشرع في تهريب بعض البضائع المحظورة داخل الجمهورية فيضبط في الخارج قبل الوصول إلى حدودها .^(٢)

(٢) ارتكاب مواطن جنائية أو جنحة في الخارج

يثور البحث حول مدى تطبيق المادة الثالثة من قانون العقوبات على الجرائم الضريبية ، وهي التي تعاقب كل (مصرى) ارتكب جريمة وهو خارج (القطر) تعتبر جنائية أو جنحة في القانون المصرى إذا عاد إلى البلاد وكان الفعل معاقباً عليه بمقتضى قانون البلد الذى ارتكب فيه . فإذا ارتكب مواطن جريمة ضريبية في الخارج ، ثم عاد إلى الإقليم المصرى فهل يمكن محاكمته طبقاً للمادة الثالثة المذكورة ؟ هذا ما لا نراه لأنه يشترط لتطبيق هذه المادة أن يكون الفعل معاقباً عليه بمقتضى القانون المصرى . ولما كان القانون الضريبى المصرى لا يحصى غير

تقديم الإقرار وغيرها . وهذا باستثناء الأحوال التى ينص فيها القانون على أن يقوم القناصل بأعمال أمور الضرائب ، فإن الجريمة تعتبر قد ارتكبت في الخارج مثال ذلك المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بشأن رسم الأيلولة على التركات فقد نصت على أن يقوم القناصل ونوابهم والموظفون القائمون بأعمالهم كل في دائرة عمله مقام أمور الضرائب في تنفيذ جميع ما يحتمه القانون والقرارات الوزارية والتعليمات والإدارية الخاصة بتنفيذه .

(١) ورد بتعليق اللجنة التى قامت بوضع المشروع مثاليين للنتيجة التى يراد أن تتحقق في أراضي الجمهورية دون أن تتحقق بالفعل وهما إرسال قبلة زمنية إلى شخص في الجمهورية بقصد قتله ثم ضبطها قبل أن تصل إلى أراضي الجمهورية ، وإرسال غداوات لتهريبها داخل الجمهورية ثم ضبطها في الخارج .

(٢) راجع نقض جنائى فرنسى في ٨ يولييه سنة ١٩٤٨ في موسوعة دالوز جزء ١ سنة ١٩٥٣ تحت كلمة

« Douanes » .

المصلحة الضريبية للخزانة المصرية ، ^(١) ومن ثم فهو لا يسرى على الضرائب الأجنبية ولا يعبأ بمخالفة قانونها ولو صدرت من المواطنين . ^(٢) من أجل ذلك فلا يمكن أن نتصور قانونا أن يرتكب مواطن في الخارج جريمة ضريبية معاقبا عليها في كلا القانونين المصري والأجنبي ، ^(٣) مما يستحيل معه قانونا تطبيق المادة الثالثة من قانون العقوبات على الجرائم الضريبية .

وهذا بخلاف قانون العقوبات العام الذى يحمى جميع مصالح الأشخاص الموجودين في إقليم الدولة ، فلا يميز بين الجريمة التى تقع على أحد المواطنين أو الأجانب مما مقتضاه إمكان ان يرتكب المواطنون في الخارج فعلا يعاقب عليه في كلا الإقليمين المصرى والأجنبى .

وهنا يبدو جليا أحد مظاهر الاستقلال القاعدى لقانون العقوبات الضريب نتيجة استئثاره بحماية المصلحة الضريبية للدولة ، دون المصالح الضريبية للدول الأخرى ، خلافا لقانون العقوبات العام الذى يعاقب على جميع الجرائم التى تقع في إقليم الدولة دون عبء بشخصية المجنى عليه .

والخلاصة أن قانون العقوبات الضريبى لا يمتد نطاقه إلى الجرائم التى ترتكب في الخارج إلا إذا كانت قد وقعت كلها أو بعضها في الإقليم المصرى - دون الحالتين المنصوص عليهما في المادتين الثانية (ثانيا) الثالثة عقوبات .

-
- (١) القاعدة هى إقليمية قانون الضريبة بمعنى أنه يطبق في إقليم الدولة دون أن يتعدى إلى إقليم الدول الأخرى . (أنظر في مبدأ الإقليمية الضريبة حين خلاف المرجع السابق ص ١٠ ، وما بعدها) .
- (٢) فلا يعاقب وفقا للقانون المصرى المواطن المقيم في الخارج الذى لا يؤدى الضريبة المفروضة عليه طبقا لقانون أجنبى أولا يؤدى بالالتزامات الضريبية الأخرى المفروضة عليه طبقا لهذا القانون .
- (٣) فالممول الذى يخالف القانون الأجنبى ، لا يعتبر بالنسبة إلى الالتزام الذى يخالفه مخاطبا من القانون المصرى بمראعاته ، مما لا حل معه لأن تسند إليه مخالفة هذا القانون . وسنين فيها بعد كيف أن هذا القانون يخاطب فئة معينة من الأشخاص تلك التى تتحمل بدلين الضريبة أو غيره من الالتزامات الضريبية الأخرى بخلاف قانون العقوبات المعلم الذى لا يقتصر خطابه إلى فئة معينة من الأشخاص دون أخرى .

٢٧ - القيود على رفع الدعوى الجنائية :

أوردت المادة ٤ من قانون العقوبات ^(١) قيدين على رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المرتكبة في الخارج . ولما كانت المادة الثانية (أولا) تطبق على الجرائم الضريبية - كما قدمنا - فإن البحث يدور حول تلك القيود بالنسبة إلى الجرائم التي تقع في الخارج تطبيقا لهذه المادة .

وأما عن القيد الأول ، وهو أن سلطة تحريك الدعوى الجنائية قاصرة على النيابة العمومية - فإنه لا يعد قييدا بالنسبة إلى الجرائم الضريبية لأنها بطبيعتها لا يجوز فيها رفع الدعوى الجنائية إلا من النيابة العامة - ذلك أن القانون قد علق رفع الدعوى الجنائية فيها على طلب وزير المالية أو المدير العام لمصلحة الجمارك أو من يندب به بالنسبة إلى الجرائم الجمركية أو وزير المالية ^(٢) فضلا عن أنها لا تطوى على اعتداء على حق شخصي لأحد الأفراد فلا يجوز فيها الادعاء المباشر تبعا لذلك .

وأما عن القيد الثاني وهو عدم جواز إقامة الدعوى الجنائية قبل الجاني إذا كان قد حوكم أمام محكمة أجنبية وقضى ببراءته أو بإدانته واستوفى عقوبته ، فإنه لا يتصور حصوله قانونا لأن المواطن الذي يخالف القانون الضريبي المصري لا يعتبر في الوقت ذاته مرتكبا لجريمة ضريبية في الخارج تطبيقا لما قلناه من أن قانون العقوبات الضريبي لا يحمي غير المصلحة الضريبية للدولة ^(٣) مما لا يتصور معه رفع الدعوى الجنائية عن جريمة ضريبية ^(٤) .

(١) تقابل المادة ١٧ من مشروع القانون الموحد .

(٢) فلا يجوز أن المحكمة الجنائية أن تصدى لجريمة ضريبية مرتبطة بالجناية المعروضة عليها طبقا للمادة ١١ إجراءات .

(٣) فإذا أمكن تصور أن القانون الاجنبي يعاقب طبقا لاحدى المعاهدات . كان هناك عمل لاشتراطه هذا القيد ، مع ملاحظة إن ذلك لا يخل بحق مصلحة الضرائب في المطالبة بالتعويض .

(٤) عن جريمة ضريبية وقعت في الاقليم المصري بفعل ارتكبه في الخارج .

المطلب الرابع

أسباب الإباحة

٢٨ - تقرير المشرع للإباحة التي تقع تحت طائل التجريم فيكون من شأن توافر هذه الأسباب اعتبار الأفعال التي أخرجت من نطاق نص التجريم بمثابة أفعال مشروعة .

وستتکلم (أولا) عن استعمال الحق و(ثانيا) عن مدى اعتبار كل من استعمال السلطة والدفاع الشرعي سبباً للإباحة و(ثالثا) عن مدى اعتبار رضاء الإدارة الضريبية سبباً للإباحة .

(أولا) استعمال الحق :

مضى قرر القانون حقاً من الحقوق أصبح من يستعمله بمنأى عن نطاق التجريم ، وهذه القاعدة قررها قانون العقوبات في المادة ٦٠ منه وأكدها مشروع قانون العقوبات الموحد في مادته الثلاثين . ولا محل لبيان مدلول هذا السبب من أسباب الإباحة وشروط توافره ، لأن ذلك من الأمور التي تكفل بإيضاحها دراسة قانون العقوبات العام ، وإنما تكفى ، بأن نقرر بأن هذا السبب من شأنه أن يبيح الجرائم الضريبية^(١) . ويلقى البحث في مسألتين نرى أنها جديران بالبحث وهما الامتناع عن أداء الضريبة بسبب المقاصة ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى محافظة على سر المهنة .

(١) Angele Due - للرجع السابق - ص ٣٤١ .

(١) حدود حق الممول في الامتناع عن أداء الضريبة بسبب المقاصة :

من المقرر في القانون المدني أنه إذا أصبح المدين دائناً ، وكان محل كل الدينين المتقابلين - ما في ذمة المدين للدائن وما في ذمة الدائن للمدين - نقوداً أو مثليات متجدة في النوع والجودة ، وكان كل من الدينين خالياً من النزاع مستحق الأداء صالحاً المطالبة به بقضاء ، انقضى الدينان بقدر الأقل منهما عن طريق المقاصة^(١) . على أنه وإن كانت المقاصة - بشروطها المتقدمة تتم بقوة القانون إلا أن القانون المدني قررها لمصلحة الطرفين دون النظام العام ، مما يتعين معه لإنتاج أثرها أن يتمسك بها صاحب المصلحة ، فإذا لم يتمسك بها أمكن تأويل ذلك على أنه قد نزل عنها بعد ثبوتها^(٢) . وفي هذا المعنى نصت المادة ٣٦٥ / ١ من القانون المدني (لا تقع المقاصة إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها) . وإذن التمسك بالمقاصة يعتبر حقا حوله القانون لمن له مصلحة فيها .

لما كان ذلك - فإنه يتعين التساؤل عما إذا كان للممول حق في اجراء المقاصة بين دين الضريبة المدين به الممول وبين مبلغ تكون مصلحة الضرائب قد حصلته منه بغير حق ، مما يجيز له كتيبة لذلك التمسك بهذه المقاصة للامتناع عن أداء الضريبة المستحقة عليه ؟ ويتقضى هذا البحث أن نبين أولاً مدى اعتبار المقاصة في ذاتها سبباً لانقضاء الالتزام الضريبي .

ذهب البعض^(٣) إلى عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون المستحقة للممول قبل الحكومة إلا إذا نص القانون على

(١) السهوي - الوسيط جزء ٣ - ص ٨٧٤ رقم ٢٥٠ .

(٢) السهوي - الوسيط جزء ٣ - ص ٩١١ رقم ٥٤٥ .

(٣) Jeze. Nature et régime juridique de la créance d'impôt. Revue de science et législation financières 1936, P. 201 etc.; Pilon: Sirey 1931 - 1 - 261.; Allix et Le-cercle d'impôt sur le revenu - 1916, T. 2 - P. 318 etc. =

خلاف ذلك^(١) . استناداً إلى الحجج الآتية : (أ) اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون . فالأول «صدره القانون ويتعلق بالنظام العام فلا يجوز التنازل عنه . وهو دين ممتاز على غيره من الديون وتستطيع الدولة في سبيل الحصول عليه أن تلجأ إلى الحجز الإداري - وذلك بخلاف الحال بالنسبة إلى دين الممول قبل الدولة . هذا إلى أن دين الضريبة يتمتع بطبيعة سياسية تميزه عن غير من الديون ، ويمقتضاها لا تختص المحاكم بالفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب المستحقة لدولة أجنبية ولا يمكن اللجوء إلى طريق التنفيذ المباشر على إقليم أجنبي لتحصيل الضريبة .

(ب) تستند الميزانية إلى الضرائب كمصدر لايرادات الدولة ، مما يتعين معه تحصيل هذه الضرائب لضبط تقدير هذه الإيرادات وفقاً لما جاء بالميزانية ، وعدم اللجوء إلى المقاصة .

(جـ) تتبع الدول اجراءات معينة عند سداد الديون الواقعة على الدولة لمصلحة الأشخاص بقصد التحقق من أوجه صرف الأموال العامة وعدم مخالفتها لنصوص الميزانية والقانون المالي ، ويتعين التزام هذه الاجراءات بعدم اجراء المقاصة حتى يتحقق الغرض منها .

وذهب رأى آخر إلى أنه متى توافرت شروط المقاصة فلا مانع من حصولها بين دين الضريبة وغيره من الديون^(٢) استناداً إلى أنه :

== راجع فالين ولا فريور- المرجع السابق- ص ٥٦١ وراجع دائرة المرافض بحكمة النقص الفرنسية في ٢١ مارس سنة ١٩٣٤ سيري ١٩٣٤ - ٣٦١ ، نقض ٢٨ ديسمبر سنة ١٨٩٣ سيري ٩٣ - ٢١٢ وأحكام مجلس الدولة الفرنسي في ٤ فبراير سنة ١٨٩٩ و ١١ فبراير سنة ١٨٩٨ و ٥ أبريل سنة ١٨٩٥ و ١٠ يناير سنة ١٨٩٥ المشار إليها في مقال جيز سالف الذكر ص ٢٠٢ .

(١) كالقانون الفرنسي الصادر في ١٤ أبريل سنة ١٨١٩ (المادة ٦) الذي أجاز المقاصة بين ديون الضرائب المباشرة (جيز ، المرجع السابق ص ٢٠٢) . .

(٢) أنظر حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٦٠ وعمد مرسى فهمي في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية جزء طبعة ١٩٥٦ ص ١٦٦ وما بعدها . وانظر Lucien Boquet, L'im- pot Sur le revenu, T.V.p. 507. ==

(أ) لا تحول الطبيعة الخاصة لدين الضريبة من اعتباره قابلاً للمقاصة مع غيره من الديون ، وذلك باعتبار أن المقاصة تقع بين الديون الأخرى - غير دين الضريبة - التي يكون مصدرها القانون وتعلق بالنظام العام .

(ب) لا تؤدي المقاصة إلى الإخلال بتقدير الإيرادات في الميزانية لأن النتيجة المترتبة عليها هي بذاتها النتيجة التي تترتب على تحصيل الضرائب ثم رد ما تدين به الدولة للممول .

(ج) لا تراعى الدولة دائماً إجراءات سداد الديون المستحقة على الخزانة . فمثلاً قد يتقاضى الدين المستحق على الخزانة عن طريق اتحاد الذمة إذا اشترت الخزانة بعض السندات العامة مما يترتب عليه انقضاء التزامها بمبلغ تلك السندات حيث تجمع الدولة بين صفة الدائن والمدين .

وقد أيدت بعض الأحكام المصرية هذا الرأي الأخير^(١) وأفي باتباعه مجلس الدولة المصري^(٢) كما أخذت به التعليمات العامة

== وقد أشار إلى أحكام عديدة لمحكمة النقض الفرنسية ومجلس الدولة الفرنسية أقرت إجراء المقاصة .

(١) في هذا المعنى محكمة القاهرة الابتدائية في ١٩ يونيو سنة ١٩٥٠ - مجموعة الجرف جزء ٥ - ص ٤١٢ مبدأ ٧٨٥ ؛ محكمة طناً الابتدائية في ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٤٩ - المجموعة السابقة جزء ٥ - ص ٣٠٩ .

(٢) أفق قسم الرأي لوزارة المالية في ٨ نوفمبر سنة ١٩٥٠ بجواز إجراء المقاصة بين الدين الذي يستحق للممول في ذمة الضرائب وما يستحق لها من ضرائب على الممول المذكور ويتلخص موضوع الفتوى في أن أحد الممولين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية الصناعية صدر له حكم بالزام مصلحة الضرائب برد مبلغ معين سبق أن حصلته منه لحساب الضريبة المفروضة عليه ثم صدر بعد ذلك قرار من لجنة التقدير بتحديد الأرباح الاستثنائية لهذا الممول وأصبح هذا القرار نهائياً ، وقد استطلعت مصلحة الضرائب رأى مجلس الدولة في مدى جواز إجراء المقاصة بين المبلغ المحكوم على المصلحة بأدائه للممول والضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التي استحققت في ذمة المصلحة طبقاً لقرار لجنة التقدير ، فأفق مجلس الدولة بمصول المقاصة بين هذين الدينين وأنه يترتب عليها قانوناً انقضاء الدينين بقدر الأقل منها ، وذلك بغير حاجة إلى أخذ موافقة الممول المذكور على ذلك . (راجع مجموعة الجرف والانصارى ص ٣٤٩ و ٣٥١) ==

لمصلحة الضرائب^(١) وجاء بها ما مؤداه أنه يجوز أن تنقص ديون الضريبة التي من نوع واحد كما يجوز أن تنقص ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة مثال ذلك المقاصة بين ما سده الممول بالزيادة في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على هذا الممول من ضريبة عامة على الإيراد . ويجوز أيضاً أن تقع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو طالما تم التلاقي بين ما وجب في ذمة الممول للمصلحة وبين ما وجب لهذا الممول في ذمة المصلحة في وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائماً لم ينقض بالتقادم وكانت شروط المقاصة متوافرة . ويجوز كذلك أن تقع المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما يحكم به الممول من أتعاب محاماة أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية^(٢) .

وأتفق قسم الرأي مجتمعاً بمجلس الدولة في ١٠ يناير سنة ١٩٥٢ بصحة المقاصة الاتفاقية التي أقرتها مصلحة الضرائب بين الضريبة المستحقة من واقع الأقرار المقدم من أحد الممولين عن سنة ضريبية معينة والضرائب التي أداها بالزيادة عن سنوات ضريبية سابقة ولم يسقط حقه في المطالبة بها - مستنداً إلى أن أحكام القانون المدنى هي الواجبة التطبيق في العلاقات المدنية الناشئة عن تطبيق أحكام قوانين خاصة ، ما دامت تلك القوانين - ومن بينها قوانين الضرائب - لم تتناول هذه المسائل في موادها بتنظيم خاص ، وما دامت هذه الأحكام لا تتعارض مع تلك التي وردت في هذه القوانين ، وذلك لأن المادة ٣٦٤ من القانون المدنى قد نصت على أن المقاصة تقع في الديون أياً كان مصدرها فيها عدا حالات معينة عدتها المادة ليس من بينها دين الضريبة . (الفتوى رقم ٢٧ / ١ / ٣١ - ٦٦ ، مشار إليها في التعليمات رقم ١ لسنة ١٩٥٦ لمصلحة الضرائب) .

(١) هي التعليمات العامة رقم ١ لسنة ١٩٥٦ في شأن إجراء المقاصة في ديون الضرائب (صدرت في ١٣ فبراير سنة ١٩٥٦) .

(٢) ورد بالتعليمات المذكورة ما مؤداه أنه يراعى في قبول المقاصة (أولاً) أن يطلبها صراحة من له مصلحة فيها سواء أكان هو الممول أو المصلحة ذلك لأن المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها ، فقد نصت المادة ٣٦٥ من القانون المدنى على أن المقاصة لا تقع إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها . (ثانياً) يجب التفرقة بين كون إيقاع المقاصة لا يتم إلا بعد تقديم الطلب بمن له مصلحة فيها وتبين أن المقاصة تصبح ممكنة منذ الوقت الذى يتلاقى فيه الدينان اللذان توافرت فيهما صلاحية التقاض وأنها ترتب أثرها منذ ذلك الوقت ، أى يترتب عليها انقضاء الدينين انقضاء يستند أثره إلى وقت تلاقي الدينين بقدر الأقل منهما (انظر المادة ٣٦٥ مدنى) . (ثالثاً) يشترط لوقوع المقاصة إذا ما أصبحت ممكنة ما يأتى : ١ - أن يكون الدينان بين طرفين كل منهما دائن ومدين . ٢ - أن يكون الدينان خاليين من النزاع مستحقى الأداء . ٣ - أن يكون الدينان صالحين .

وفي رأينا أن المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون غير جائزة قانوناً - ذلك أن المادة ٣٦٤ من القانون المدني قد نصت على أنه « تقع المقاصة في الديون أيّاً كان مصدرها ، وذلك فيما عدا الأحوال الآتية . . (جـ) إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز » ، مما مقتضاه أنه يشترط لوقوع المقاصة أن يكون كل من الدينين قابلاً للحجز ، وذلك باعتبار أن المقاصة وفاء إجباري ، والحق غير القابل للحجز لا يمكن إجبار صاحبه على وفاء دينه به لعدم قابليته للحجز^(١) .

لما كان ذلك - وكانت الضرائب من الأموال العامة التي لا يجوز الحجز عليها^(٢) ، فإن المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون تكون غير متوافرة ولا تقع قانوناً^(٣) .

== للمطالبة بها قضاء . ومن ثم لا تقع المقاصة إذا كان الدين الذي يراد وقوع المقاصة به قد سقط بالتقادم وقت تلافيه مع الدين الآخر الذي يمكن تقاضيه معه (أي في الوقت الذي أصبحت فيه المقاصة ممكنة) . (رابعاً) سقوط الدين بالتقادم لا يجوز دون وقوع المقاصة ما دام هذا السقوط لم يكن قد تم في الوقت الذي أصبح التقاض فيه ممكناً . فالمقاصة تصبح ممكنة وترتب أثرها ما دام الدين التي توافرت فيه صلاحية التقاض قائماً لم ينقض بالتقادم وقت تلافي الدين ولو تم اكتمال مدة التقادم وقت تقديم طلب التقاض (أنظر المادة ٣٦٦ مدني) . (خامساً) والمقاصة في حد ذاتها لا تقطع التقادم ، ومن ثم فلا يلى على وقوع المقاصة عدم إمكان التمسك بتقادم الجزء الباقي من الدين الذي وقعت المقاصة به .

(١) السنهوري - الوسيط جزء ٣ - ص ٩٠٠ رقم ٥٣٨ . مثال ذلك أن يكون للمدين دين نفقة في ذمة دائنة ، فلا يستطيع الدائن أن يمتنع عن دفع دين النفقة لمدينة استناداً إلى المقاصة بين هذا الدين والدين الذي له في ذمة المدين - لأنه لا يستطيع أن يستوفي حقه من دين النفقة ، وهو دين غير قابل للحجز . كما لا يجوز للمقاصة بين حق رب العمل في ذمة العامل وحق العامل في التعويض عن إصابات العمل ، لأن قانون إصابات العمل قد نص في المادة ٨ / ٢ على عدم جواز الحجز على المبالغ المستحقة تعويضاً للعامل المصاب .

(٢) أنظر قواعد تنفيذ الأحكام والسندات الرسمية للدكتور رمزي سيف - طبعة ١٩٥٥ - ص ١٠٠ فالديون الضريبية على هذا الأساس المحفول للدولة حقوقاً - تعتبر من الأموال العامة مما يجعلها غير قابلة للحجز .

(٣) ويلاحظ أن فؤى قسم الرأي مجتمعاً بمجلس الدولة سالفة الذكر قد أشارت إلى أن المادة ٣٦٤ من القانون المدني قد حددت حالات معينة لا يجوز فيها إجراء المقاصة ليست من بينها ديون الضريبة - مع أن حق الدولة في الضريبة هو من الأموال التي لا يجوز الحجز عليها وبالتالي لا يجوز فيها إجراء المقاصة طبقاً للفقرة (جـ) من المادة ٣٦٤ المذكورة . ==

وهذا الذى قلناه فيما تقدم يتعلق ببحث المقاصة القانونية بين دين الضريبة وغيره من الديون العامة ، وهى التى نظمها القانون المدنى ، والتى ذهب مجلس الدولة المصرى وتعليمات مصلحة الضرائب إلى إجازتها . أما المقاصة الاختيارية التى تتم بناء على اتفاق الطرفين ، والتى يجوز إجراؤها بين دينين لا تتوافر فيها كل شروط المقاصة القانونية ، فيجوز إجراؤها بين دين الضريبة وغيره من الديون فإذا كانت شروط المقاصة متوافرة عدا قابلية دين الضريبة للحجز ، فانه يكفى أن تعلن مصلحة الضرائب إرادتها فى إجراء المقاصة حتى تجرى ، ولكنها تقع مقاصة اختيارية لا مقاصة قانونية .

والخلاصة فى رأينا أنه وإن كانت المقاصة بين الديون يجوز حصولها بين جميع الديون أيا كان مصدرها (المادة ٣٦٤ مدنى) ، فانه يجوز حصول المقاصة بين دين الضريبة وحق الممول قبل الدولة ، ولكنها مقاصة اختيارية لا تتم إلا باعلان إرادة مصلحة الضرائب - لا مقاصة قانونية^(١) ، لأن من شروط اجراءات هذه المقاصة الأخيرة أن يكون الدينان قابلين للحجز بينما دين الضريبة غير قابل للحجز باعتباره من الأموال العامة ، فإن أعلنت الادارة الضريبية إرادتها فى المقاصة كان ذلك تعبيراً منها بالتنازل عن الشرط الذى تقرر رعاية لمصلحتها^(٢) .

= وقد ذهب البعض (محمد رشاد فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبعة ١٩٤٧ ص ٢٨٧ إلى أن العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب تحكمها قواعد الحساب الجارى) وهو قول لا سند له فى القانون .

- (١) فإذا كان الدينان لم يتوافر فى احدهما شروط أخرى للمقاصة قررت لمصلحة الممول تيين رضاؤه عن المقاصة ، ولا يكفى مجرد اعلان الادارة الضريبية عن إرادتها .
- (٢) يلاحظ الفرق الهام بين المقاصة القانونية والمقاصة الاختيارية ، فالأولى تتم بقوة القانون فى الوقت الذى تلازم فيه الدينان صالحين للمقاصة لا من وقت التمسك بالمقاصة ، بشرط أن يتمسك بها من له مصلحة فيها حتى ينقضى إحتمال تنازله عنها (باعتبار أن المقاصة لا تتعلق بالنظام العام) أما الثانية فتتم باعلان إرادة صاحب المصلحة فى إجرائها من وقت ذلك الإعلان ، لا من وقت تلازم الدينين . ويلاحظ أن المقاصة القضائية غير جائزة أيضاً بين دين الضريبة وغيره من الديون لأنها لا تكون إلا حيث يتخلف من شروط المقاصة القانونية أحد شرطين : الخلو من النزاع ومعلومية المقدار ، أى أن شرط قابلية الدينين للحجز لابد من توافره فى المقاصة القضائية (راجع السنهورى الوسيط جزء ٣ ص ٩٣٦ و ٩٣٨) .

ولما كان ما تقدم ، فلا يجوز في رأينا أن يتمتع الممول عن أداء الضريبة في الميعاد تمسكا منه بالمقاصة بين دين الضريبة ودين آخر له قبل الدولة ، لإمتناع المقاصة القانونية بين دين الضريبة وغيره من الديون كما قدمنا . ولا يجوز للممول أن يستند في الإخلال بواجب أداء الضريبة بتمسكه بإجراء المقاصة الاتفاقية بينه وبين الإدارة الضريبية لأن ذلك من شأن هذه الإدارة وحدها ، وهى التى يجوز لها أن تتنازل عن شرط عدم قبول دين الضريبة للحجز بقبولها لإجراءات المقاصة ، وعندئذ تقع المقاصة من تاريخ ابداء ارادتها في هذه المقاصة . فإن تمت المقاصة الاختيارية بناء على إرادة مصلحة الضرائب قبل انقضاء الميعاد المحدد لأداء الضريبة ، فإن دين الضريبة ينقضى بحصول هذه المقاصة فلا يكون هناك ثمة التزام بأداء الضريبة حتى ينسب إلى الممول الإخلال به .

ولا يفوتنا في هذا الصدد أن نشير إلى نص المادة ١٦٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التى تقرر بأنه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداء الممول بالزيادة في أى ضريبة يفرضها هذا القانون أو القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ باصدار ضريبة الأيلولة وبين ما يكون مستحقا عليه منها وواجب الأداء

(٢) المحافظة على سر المهنة :

عاقبت المادة ٣١٠ من قانون العقوبات من تقضى مهتهم بتلقى أسرار الغير على افشائهم سر المهنة . ومقتضى ذلك أن هؤلاء عليهم المحافظة على أسرار الغير وهو واجب يتعين عليهم أداؤه كلما تعارض مع واجب آخر من شأنه أن يؤدي إلى إفشاء الأسرار^(١) فهل

(١) مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٢٨٤ من قانون الإجراءات الجنائية من أن الشاهد لا يحكم عليه بعقوبة الإمتناع عن أداء الشهادة في الأحوال التى يميز له القانون فيها ذلك ، كما نصت المادة

يجوز الامتناع عن اطلاع موظفي مصلحة الضرائب على الدفاتر وغيرها من المحررات والأوراق التي أوجب القانون تقديمها إليهم عند كل طلب - استنادا إلى واجب المحافظة على أسرار المهنة إذا ما تعارض هذا الواجب مع واجب تقديم الدفاتر والأوراق للاطلاع عليها ؟

هذا ما تقرره القواعد العامة - إلا أن القانون قد خرج عن هذا الأصل ففضل واجب تقديم الدفاتر والأوراق للاطلاع عليها على واجب المحافظة على سر المهنة فنص على أنه لا يجوز في أية حالة الإمتناع عن تمكين موظفي الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة .^(١) (المادة ١٤٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

لما كان ذلك ، فلا يجوز للممول أو غيره ممن ألزمهم القانون بواجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى أن يمتنع عن أداء هذا الواجب بحجة أنه يستعمل حقا مقررًا بمقتضى القانون هو الامتناع عن إفشاء سر المهنة ، لأن القانون الضريبي قد خرج عن هذا الأصل العام وفضل واجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى على واجب كتمان السر . على أنه يجب عدم التوسع والقياس على هذا الاستثناء والمحافظة

٢٨٧ على أنه تسرى أمام المحاكم الجنائية القواعد المقررة في قانون المرافعات لمنع الشاهد عن أداء الشهادة أو إعفائه من أدائها (القسم الخاص للدكتور محمود مصطفى طبعة ١٩٥٨ ص ٣٤٣ ، وفي هذا المعنى مقال مدني المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سرا من أسرار مهنته للدكتور محمود مصطفى ، مجلة القانون والاقتصاد ص ١١ ص ٦٥٥ وما بعدها) .

(١) (المادة ١٤٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) . ويلاحظ أن القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ قد اقتصر على النص على واجب الاطلاع دون النص صراحة على نهي الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق بحجة المحافظة على سر المهنة كما فعل في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . على أن ذلك الحكم يمكن الوصول إليه طبقا لقواعد التفسير وذلك لأن المشرع الضريبي حين حرص في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على تأكيد أن واجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى مفضل على واجب المحافظة على سر المهنة قد عبر بذلك عن قاعدة عامة في القانون الضريبي يتعين التزامها في مختلف قوانين الضريبة ولا حاجة إلى إعادة تأكيدها بنص خاص في كل مناسبة .

على أسرار المهنة في غير الحدود التي يقتضيها^(١) .

على أن القانون قد فرض الحماية اللازمة لأسرار المهنة التي أذن بكشفها فنص على أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو إختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب أو في الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزماً بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقتضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات^(٢) (المادة ١٤٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

(ثانياً) مدى اعتبار الدفاع الشرعى واستعمال السلطة كسببين للإباحة في قانون العقوبات الضريبي :

لما كان قانون العقوبات العام قد حدد الأحوال التي يجوز فيها استعمال رخصة الدفاع الشرعى وحصرها في جرائم الإعتداء على النفس وبعض جرائم الاعتداء على المال ، ولما كانت الجرائم الضريبية ليست من قبيل هذه الجرائم ، فإنه لا يجوز فيها الدفاع الشرعى .

وقد أجاز مشروع قانون العقوبات الموحد في المادة (٣١) الدفاع الشرعى عن جميع جرائم المال ، وطبقاً لذلك يجوز الدفاع الشرعى ضد ما يرتكب من الجرائم الضريبية متى شكلت اعتداء على الدين الضريبي .

(١) قضت محكمة النقض الفرنسية بأن الخبير المحاسب يرتكب جريمة افشاء الأسرار إذا هو أفضى بسر يتعلق بعملية كلف بها . ٤ يناير سنة ١٩٥٧ سبرى ١٩٥٧ - ١ - ٢١٩ ومع ذلك قارن نقض فرنسا ١٤ يناير سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ - ١٩٣٢ وقد عني مشروع قانون العقوبات الموحد بالتمييز بين استعمال الحق وأداء الواجب فنص في المادة ٢٨٨ منه على أنه لا جريمة إذا وقع الفعل قياماً بواجب يفرضه القانون ، وهى تقابل المادة ١٨٤ من قانون العقوبات السورى .

(٢) (المادة ١٤٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

ويلاحظ أنه لا يعتبر من جرائم الاعتداء على الدين الضريبي سوى جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة والتهريب الجمركي . أما خطر الإمتناع عن أداء الضريبة فإنه لا يتمتع بمظهر مادي ومن ثم فلا يتصور فيه الدفاع الشرعي وأذن فلا يتبقى من الجرائم الضريبية التي يتصور فيها هذا الدفاع سوى جرائم التهريب الجمركي بإدخال البضائع أو إخراجها دون أداء الضريبة الجمركية - مثال ذلك الدفاع ضد أشخاص ينقلون البضائع إلى الشاطئ بعيداً عن الدائرة الجمركية للتهرب من الضريبة الجمركية .

ويثور البحث حول مدى الأخذ باستعمال السلطة المنصوص عليها في المادة (٦٣) عقوبات كسبب للإباحة في قانون العقوبات الضريبي . ويتحدد هذا البحث بالحالات التي يتصور فيها إرتكاب الجريمة الضريبية من موظف عمومي .

(ثالثاً) هل يعتبر رضاء الادارة الضريبية سبباً للإباحة ؟

قلنا ان الالتزام الضريبي ليس التزاماً من التزامات القانون الخاص بل هو التزام يفرضه القانون العام بما للدولة من سلطة في السيادة ، وأن الجريمة الضريبية تؤدي إلى الإعتداء على المصلحة الضريبية للدولة بالمعنى الذي حددناه .

ومتى كان الأمر كذلك فإن الهيئات الضريبية لا يكون لها ثمة سلطة تقديرية في تحديد الالتزامات الضريبية أو مبلغ الضريبة الواجب أدائه ولا يكون لقرار الادارة الضريبية بربط الضريبة من أثر سوى في الكشف عن إرادة القانون في تحديد مبلغ الضريبة . أما تحديد الالتزام

الضريبي ذاته فمصدره القانون وليس قرار الإدارة الضريبية بربط الضريبة^(١) .

وإذن فإن الإدارة الضريبية لها سلطة وعليها واجب في تطبيق القانون الضريبي^(٢) ولا يجوز لها أن تعفى أحداً من هذا التطبيق أو أن تفسر القانون تفسيراً يخالف قصد الشارع ، لأنها لا تملك إلا أن تخضع للقانون وتلتزم بما تقتضيه أحكامه . فإذا سمحت للملتزم الضريبي بمخالفة هذا الالتزام كأن تعفى الممول من تقديم الاقرار أو من دفع الضريبة في الميعاد ، فإن هذا التصرف منها لا يكون صحيحاً ، ولا يستطيع المتهم أن يتمسك به لتبرير مخالفة أحكام القانون^(٣) .

إلا أنه يلاحظ أن القانون قد يسمح للإدارة الضريبية بالاتفاق مع الممول في بعض الأحوال - مثال ذلك ما أشارت إليه المادة ٤١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عن احتمال قيام اتفاق بين الممول

(١) ويؤيد هذا النظر (أولاً) مبدأ احتساب تقادم الضريبة من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الأقرار (المادة ١٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) لا من تاريخ القرار الصادر بربط الضريبة ، ولا أدل على ذلك مما نص عليه القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم (المادة ٣) من أن الإجراءات التي تباشرها مصلحة الضرائب (أوراد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول) . تعتبر قاطعة للتقادم ، مما يؤكد أن حق الخزنة في تحصيل الضريبة يبدأ قبل هذه الإجراءات ، والقول بأن قرار مصلحة الضرائب ينشئ الضريبة كان يقتضي أن تبدأ مدة التقادم منذ تاريخ إعلان هذا القرار لا قبله . (ثانياً) يلتزم الورثة بإداء دين الضريبة في حالة وفاة الممول من مال تركه ولو قبل مباشرة إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها بمعرفة الإدارة الضريبية (راجع المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أبولوثة على التركات) . (ثالثاً) نصت المادة ١٦٦ من القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٨١ على أن لمصلحة الضرائب أن تصدر أمراً بحجز الأموال التي ترى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد . ولما كان لا يشترط في هذا الحجز أن يكون دين الضريبة قد حدد بقرار من الإدارة فإن هذا النص يفيد أن الدين قد نشأ قبل ربط الضريبة . (راجع ديولوجو في قانون العقوبات الضريبي ص ٨٧ و ٨٨ رقم ٢٦) .

(٢) انظر سامي مذكور - نظرية الحق - طبعة ١٩٥٧ - ص ٧ .

(٣) محمود نجيب حنفي - مقال القصد الجنائي في مجلة القانون والاقتصاد سنة ١٩٥٨ - ص ١٨٣ و ١٨٤ .

ومصلحة الضرائب على التصحيح والتعديل الذي أجرته المصلحة في
الاقرار المقدم منه وما نصت عليه المادة ٣٣ / ٢ من القانون رقم ٢٢٨
لسنة ١٩٨٩ من أن تقدير الضريبة يعتبر نهائياً إذا قبله ذوى الشأن .

في هاتين الحالتين يلاحظ أن الاتفاق بين الممول ومصلحة
الضرائب لم يتناول غير تقدير الضريبة ، فهو على هذا الأساس لا يعبر
إلا عن مجرد تلاقي وجهتي نظر الطرفين حول تقدير قيمة وعاء الضريبة
ولا ينطوى إطلاقاً على تعديل في حكم القانون بشأن الالتزام
الضريبي ، بل إن قرار الإدارة بربط الضريبة كما قلنا يعبر عن إرادة
القانون ، وما تجرّيه مع الممول من اتفاقات بشأن تقدير قيمة وعاء
الضريبة لا يعنى أكثر من التعبير عن هذه الإرادة وكشف حقيقتها .

لما كان ذلك فإنه يتصور وقوع الاتفاق بين الممول والإدارة
الضريبية بشأن تحديد قيمة وعاء الضريبة ولو في غير الأحوال التي أجاز
فيها القانون صراحة قيام هذا الاتفاق^(١) ، ما دام أنه لا يصلح كما قلنا
إلى تعديل حكم القانون بشأن فرض الالتزام الضريبي أو تحديد مداه .
هذا إلا إذا نص القانون صراحة على عدم إجازة مثل هذا الاتفاق مثال
ذلك : ما نصت عليه المادة ٢٦ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض
ضريبة أبلولة على الشركات بشأن الأسس التي يقدم عليها تقدير
قيمة الشركة^(٢) ، وما نصت عليه المادة ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة
١٩٨١ حول الأسس التي تحدد بناءً عليها الإيرادات الخاضعة للضريبة
على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ففي مثل هذه الأحوال أسس
القانون تحديد وعاء الضريبة على أسس جامدة مما لا محل معه للاتفاق .

فالاتفاق المذكور بين الممول وإدارة الضرائب إذن ليس مصدراً

(١) حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - ص ٣٢٧ . عكس ذلك نفى مدني
فرنسي : في ١٤ يونيو سنة ١٩٤٦ . ودائرة المرائض في ٣ يونيو سنة ١٩٣٠ (مجلة علم المالية
والتشريع المالي سنة ١٩٤٧ - تعليق كريتين ص ١٢١ وما بعدها) .

(٢) فمثلاً نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على أن تقدر قيمة الأراضي الزراعية بما يعادل خمسة عشر
مثلاً القيمة التجارية للمتخذة أساساً لربط الضريبة .

للاتزام الضريبي ، وإنما هو مجرد وسيلة لتقدير وعاء الضريبة ولا يتنفي نشوء دين الضريبة بمجرد توافر الواقعة المنشئة (١) له .

ومضى كان الأمر كذلك فإنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تتجاوز عن مخالفة القانون الضريبي بأن تسمح بهذه المخالفة لأن تطبيق القانون الضريبي واجب عليها ولا تملك هي غير تنفيذ أحكام هذا القانون . وبالتالي فإن رضاء الإدارة الضريبية عن مخالفة قانون الضريبة لا يعد سبباً لباحثها كما لا يؤدي إلى عدم توافر ركن من أركان الجريمة الضريبية (٢) .

على أن القانون قد يميز للإدارة في بعض الأحوال أن تمنح الممول مهلة للوفاء بالتزامه الضريبي مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ٤٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من جواز تحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أقساط شهرية فإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لما رسمته الفقرة الأولى من هذه المادة جاز لمصلحة الضرائب تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السندات الضريبية . وما نصت عليه المادة ٤١ من القانون رقم ٢٢٨ سنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة على التركات من الترخيص لمصلحة الضرائب في تقسيط جزء من الضريبة في أحوال معينة (٣) .

(١) وهذا الاتفاق ملزم للطرفين فلا يجوز لأحدهما العدول عنه (نقض مدني في ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٢ الطعن رقم ١٦٥ سنة ٢٠ ق وأول مارس سنة ١٩٥١ الطعن رقم ١٤٨ سنة ١٩ ق ١٦ نوفمبر سنة ١٩٥٠ الطعن رقم ٣٠ سنة ١٩ ق ٨ ديسمبر سنة ١٩٤٩ الطعن رقم ٢٠ سنة ١٨ ق ٢٦ و ٢٧ مايو سنة ١٩٤٩ الطعن رقم ٢٩ سنة ١٨ ق مجموعة القواعد في ٢٥ عاما ص ٧٨٠ و ٧٨١ من رقم ١٤ إلى ١٩) . على أنه يجوز للطرفين معا العدول عن هذا الاتفاق صراحة أو ضمناً . (حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٣٣٦) .

(٢) A. DUB - المرجع السابق - ص ٣٤٤ رقم ١٠١ .

(٣) نصت المادة ٤١ المذكورة على أنه : تؤدي الضريبة بأكملها إذا كان من بين الأموال الخاضعة لها نقد أو سندات أو قيم مرخص في التعامل بها في بورصة الأوراق المالية تعادل قيمتها مثل قيمة الضريبة المستحقة على الأقل . وإذا كانت قيمة العناصر المشار إليها تقل عن مثل قيمة الضريبة المستحقة تستأنى المأمورية من الضريبة ما يعادل نصف قيمة هذه العناصر ويقسط باقي الضريبة على مدة لا تزيد على عشر سنوات ولا تقل عن ثلاث من تاريخ الربط .

وفي هذه الأحوال التي تتدخل فيها الإدارة الضريبية للتسهيل على الممول لا تفعل ذلك إلا تطبيقاً للقانون فهي لا تملك أن تمنح الممول أو غيره أجلاً للوفاء بالتزامه الضريبي يزيد عن الأجل المحدد بالقانون إلا إذا خول لها القانون ذلك صراحة كما بيننا^(١) ، وفي هذه الحالة الأخيرة لا تصرف الإدارة إلا وفقاً للقانون . والممول حين يستفيد من الأجل الذي حددته الإدارة الضريبية لا يقع تحت طائل التجريم بناء على رضا الإدارة الضريبية ، وإنما باعتباره يستعمل حقاً مقررأ بمقتضى القانون^(٢) .

المطلب الخامس

تقسيمات الجرائم الضريبية

٢٩ - (أولا) أنواع الجرائم الضريبية :

يتميز قانون العقوبات الضريبي بأن الضرائب التي ينظمها تتكون من جنابات وجنح ومخالفات^(٣) .

ويرجع في تمييز الجنح والمخالفات إلى المعيار الذي حددته المادتان ١١ و ١٣ من قانون العقوبات ، وهو الذي يستند إلى نوع العقوبات .
(« Nomen iuris » della sanzione)

ويمكن تقسيم الجرائم الضريبية بالنظر إلى ركنها المادى إلى جرائم وقتية وأخرى مستمرة ، وجرائم إيجابية وأخرى سلبية . وبالنظر إلى

(١) وعلى ذلك فلا يميز التسيط مثلا في الضرائب التي لم يميز القانون فيها هذا التسيط (حسين خلاف - المرجع السابق - ص ٢٠٣) .

(٢) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ٣٤٢ رقم ١٠١ وهامش ص ٣٤٤ .

(٣) A. Dus - المرجع السابق - ص ٢٩ رقم ١٨ .

ركنها المعنوى تنقسم إلى جرائم عمدية وأخرى يستوى فيها العمد والاهمال .

وسنعرض لهذا التقسيم بمناسبة بحث كل ركن فى الجريمة على حدة .

٣٠ - (ثانيا) التمييز بين الجرائم الضريبية :

أستند قانون العقوبات العام فى التمييز بين الجرائم إلى نوع الحق الذى وقع عليه الاعتداء بارتكاب الجريمة ، وهو ما لا يمكن الاستناد إليه فى قانون العقوبات الضريبى حيث تشكل الجرائم الضريبية جميعها اعتداء على حق واحد هو حق الدولة فى الحصول على الضريبة .

وبالنظر إلى التطور التاريخى للجرائم الضريبية يبين أنه حتى أوائل هذا القرن لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم هو عدم أداء الضريبة كاملة . ومنذ نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملحوس فى القوانين الضريبية إلى معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبى ، إلا أنه مع ذلك أضحى من الصعب التمييز بين هذه الأنواع المتعددة على ضوء معيار محدد من شأنه أن يقسمها إلى عدة مجموعات تشترك كل مجموعة منها فى أحكام واحدة مشتركة .

وقد ثار البحث حول تحديد هذا المعيار فذهب فريق من الفقه السويسرى الألمانى إلى الوقوف عند حد تقسيمها إلى جنح ومخالفات ، على أن هذا المعيار لا يصلح أساساً للتمييز بين الجرائم بحيث تصبح كل مجموعة منها تجمعها قواعد واحدة مشتركة .^(١)

وذهب رأى آخر إلى الاستناد إلى صفة الجانى كأساس للتمييز بين هذه الجرائم ، فقال بتقسيمها إلى جرائم تقع من الأفراد وأخرى الشركات .^(٢)

(١) راجع جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦١ .

(٢) أنظر جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٠ .

ونحن لا نقر هذا المعيار ، بل ولا نرى فائدة من التمييز بين جرائم تقع من الممول وأخرى من غيره لأن هذا التقسيم لا يحقق الفائدة القانونية المرجوة التي تهدف إلى تأصيل مختلف الجرائم .^(١)

وذهب البعض الآخر إلى التمييز بين جرائم الإختلاس الضريبي « soustraction fiscale » والإحتيال الضريبي « escroquerie fiscale » .
والجرائم الإجرائية « Les infractions d'ordre ou de proeédure » .
وأساس التمييز بين النوعين الأول والثاني من هذه الجرائم هو الوسيلة التي التجأ إليها الجاني لعدم أداء الضريبة كاملة في الميعاد القانوني ، فإن التجأ إلى وسائل إحتيالية كتقديم مستندات مزورة أو غير صحيحة اعتبرت جرمته إحتيالا ضريبيا ، أما إذا لم يفعل ذلك فإن الجريمة تعتبر إختلاسا ضريبيا بسيطا . أما النوع الثالث من الجرائم فيكون من الأفعال التي تعوق عملية تقدير الضريبة دون أن تؤدي إلى تقليل مبلغها وهي إما تقع بالمخالفة للنصوص الضريبية ومثالها القواعد التي تلزم الممول بتقديم الإقرار في ميعاد محدد أو بالمخالفة للأوامر الصادرة من موظفي الإدارة الضريبية أثناء عملية تقدير الضريبة كأن يأمر مأمور الضرائب الممول بتقديم استيفاءات معينة بشأن الإقرار الذي قدمه^(٢)

ونحن نفضل تقسيم الجرائم الضريبية إلى مجموعات بالنظر إلى نوع الحماية التي تكفلها النصوص الجنائية المقررة لهذه الجرائم وذلك على الوجه الآتي :

(١) جرائم التهرب الضريبي : ويدخل فيها جرائم عدم أداء الضريبة في الميعاد أو عدم أدائها إطلاقا^(٣) ، والتخلص من أداء الضريبة بطريق الإحتيال ، والتهريب الجمركي .

(١) مثال الجرائم التي لا تقع إلا من الممول جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد وجريمة التهريب الجمركي ومثال الجرائم التي قد تقع من الممول أو غيره جريمة عدم الإخطار .

(٢) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٣ وما بعدها .

(٣) منها جرائم عدم أداء رسم الدمغة .

(٢) الجرائم المخلة بالثقة : ويدخل فيها جرائم التزوير في الاقرارات الضريبية والأوراق الأخرى المنصوص عليها في القانون الضريبي وتقليد علامات وطابع مصلحة الضرائب^(١) .

(٣) الجرائم المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل : ويدخل فيها جرائم الاخلال بواجب الإقرار ، والاخلال بواجب الإخطار ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى المشار إليها في القانون الضريبي وإتلافها ، وعدم التحقق من سداد الضريبة .^(٢)

وهذا التقسيم هو الأساس الذي سنعتمد عليه في دراستنا للقسم الخاص من قانون العقوبات الضريبي .

(١) أنظر المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بقرار رسم دمة .

(٢) تشكل جرائم التهرب الضريبي إخلالا بوسائل التحصيل ، إلا أننا عاجلناها على حدة بالنظر إلى أهميتها .

الباب الثاني أركان الجريمة الضريبية

٣١ - تمهيد

بينما فيما تقدم أن قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات لا تمثل ركنا في الجريمة وإنما هي مفترض لوجودها ووصف لها^(١) . وعلى هذا الأساس نقرر بأن الجريمة الضريبية تتكون من ركنين : (١) الركن المادى أو الموضوعى . (٢) الركن المعنوى أو الشخصى . وسندرس فيما يلى كلا من هذين الركنين لاستجلاء الأحكام الخاصة بهذه الجريمة .

الفصل الأول الركن المادى

٣٢ - تقسيم :

نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث : (الأول) فى عناصر الركن المادى . (الثانى) فى صورة الركن المادى . (الثالث) فى المساهمة الجنائية .

(١) قارن A. Dus - المرجع السابق - ص ١٦١ رقم ٤٦ . وراجع ديلاجو - (الخطيئة) - المرجع السابق - ص ٨٠ و ٨١ رقم ١٢٩ و ١٣٠ .

المبحث الأول

عناصر الركن المادى

- ٣٣ - مخالفة الالتزام الضريبى . ٣٤ - الطبيعة القانونية للالتزام الضريبى
٣٥ - مضمون الالتزام الضريبى ٣٦ - الخلاصة .
٣٧ - النشاط الإجرامى . ٣٨ - الجرائم الوقتية والمستمرة .
٣٩ - النتيجة . ٤٠ - علاقة السببية .
يشتمل الركن المادى للجريمة بوجه عام على ثلاثة عناصر :
النشاط الاجرامى ، والنتيجة ، وعلاقة السببية .

المطلب الأول

النشاط الاجرامى

- ٣٣ - مخالفة الالتزام الضريبى :
يشتمل الركن المادى فى الجريمة الضريبية فى مخالفة الالتزام
الضريبى « L'obligation fiscale »

وقد سبق أن بينا أن الدولة « كنظام قانونى L'Etat - Ordre juridique تصدر القانون الضريبى بما لها من سلطة فى السيادة . ويمقتضى هذا القانون تنشأ علاقات ضريبية طرفها الإيجابى الدولة « كشخص معنوى « L'Etat - Personne morale » ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصة وطرفها السلبي الأشخاص المخاطبون بالقانون الضريبى ويترتب عليها فرض التزامات متبادلة على طرفى كل من هذه العلاقات^(١) .

ولما كان لا يهمننا فى بحث الجريمة الضريبية غير الالتزامات التى تقع على عاتق الطرف السلبي فى العلاقة الضريبية ، فلنأنا سنقصر حديثنا عليها ، فنستله ببيان الطبيعة القانونية لهذه الالتزامات ، ثم نعرض لمضمونها الذى تقع الجريمة الضريبية بمخالفته .

(١) راجع ما سبق صفحة ١٤ و ١٥ .

٣٤ - الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية :

تنقسم الالتزامات الضريبية إلى نوعين :

١ - التزامات أصلية .

٢ - التزامات تبعية .

والالتزامات الأصلية هي التي لا يتوقف فرضها على التزام آخر ، كالتزام بأداء الضريبة وهو أهمها ، والالتزام بتقديم الإقرار أو الإخطار أو بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى . ويلاحظ في هذه الالتزامات أن الالتزام بأداء الضريبة ليس وحده الالتزام الأصلي بحيث تعتبر الالتزامات الأخرى تابعة له أى لا تنهض إلا بتوافره ، بل إنها جميعها التزامات أصلية تقع على عاتق المخاطبين بالقانون الضريبي ،^(١) دون أن تعتمد على التزام آخر^(٢) .

أما الالتزامات التبعية فهي تخضع في وجودها للالتزامات أخرى أصلية ، بحيث تتوقف على نشوء هذه الالتزامات^(٣) . مثال ذلك : الالتزام بأداء فوائد التأخير إذا لم تدفع الضريبة في الميعاد (المادة ١٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

وقد ذهب رأى^(٤) في الفقه إلى تقسيم القانون الضريبي إلى قسمين على أساس موضوع هذه الإلتزامات : فبالنسبة إلى الإلتزام بأداء الضريبة سواء من الممول أو ممن فرض عليه القانون واجب حمجزها عند المنيع ، وما يتبعه من الإلتزام بأداء فوائد التأخير قبل بأن هذه الإلتزامات تنبع مما يسمى بالقانون الضريبي الموضوعى « droit fis-

(١) الأشخاص المعقون من الضريبة غير مخاطبين بالقانون الضريبي .

(٢) ديلوجوفى قانون العقوبات الضريبي - المرجع السابق - ص ٧٨ رقم ٧٥ .

(٣) يذهب البعض إلى أن الإلتزام الضريبي الأصل هو الإلتزام بأداء الضريبة وأن الإلتزامات

الأخرى تعتبر التزامات تبعية أو ثانوية . راجع A. DUS - المرجع السابق - ص ٦ رقم ١

وص ١٣٨ رقم ٣٩ .

(٤) أنظر في عرض هذا الرأى ديلوجو - المرجع السابق - ص ٧٩ رقم ٢٥ .

« cal matériel . أما بالنسبة إلى الالتزامات الأخرى سواء تلك التي فرضت على الممول أو غيره فانها تتولد عما يسمى بالقانون الضريبي الإداري » droit fiscal administratif .

وهذا الرأي مردود بأن الالتزامات الضريبية جميعها من طبيعة واحدة لأنها جميعا تهدف إلى تحقيق الغاية من القانون الضريبي وهي جباية الضريبة فإن كان من هذه الالتزامات ما يهدف إلى التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة ومنها ما يهدف إلى ضبط وعاء الضريبة ومنها ما يهدف إلى ضمان تحصيلها ، فإنها في النهاية جميعها تهدف إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة^(١) .

والخلاصة أن الالتزامات الضريبية كلها من طبيعة واحدة وهي إما أصلية أو تبعية .

٣٥ - مضمون الالتزامات الضريبية

تنقسم الالتزامات الضريبية من حيث مضمونها أو موضوعها إلى قسمين :

(١) التزامات بعمل « obligation de faire » وتشمل الالتزام بالوفاء بالضريبة ، والالتزام بالقيام بأعمال أخرى معينة كالالتزام بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى والالتزام بتقديم الإقرار والاختطار .

(٢) التزامات بامتناع عن عمل « obligation de non faire » . وهي الالتزامات التي يفرضها القانون الضريبي للامتناع عن مباشرة أعمال معينة كالالتزام بعدم إتلاف المستندات والأوراق الأخرى قبل انقضاء مدة تقادم الضريبة ، والالتزام بعدم ادخال البضائع والمواد

(١) ديولوجو- المرجع السابق - ص ٧٩ رقم ٢٥ .

الأخرى الى البلاد أو إخراجها منها إلا بعد أداء الضريبة الجمركية ،
والالتزام بعدم صنع الطوابع والنماذج الضريبية وحملها وبيعها .^(١)
وكل من هذه الالتزامات الضريبية بنوعها يتكون من مخالفتها
الركن المادى للجريمة الضريبية .

٣٦ - الخلاصة :

ويخلص من ذلك أن الجريمة الضريبية تفترض أساسا لقيامها
وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصيل والدولة (كشخص معنوى) ،
يكون فيها الفاعل الطرف السلبي لهذه العلاقة ويمقتضاها يقع على
عاتقه التزام ضريبي ببالقيام بعمل أو بالامتناع عن عمل ، ويمخالفة
هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية .

وهنا يبدو مظهر هام من مظاهر استقلال قانون العقوبات
الضريبي ؛ ألا هو اعتماد التجريم الضريبي على وجود العلاقة
الضريبية بين الفاعل والدولة^(٢) .

٣٧ - النشاط الإجرامى :

يتمثل النشاط الإجرامى فى الجريمة الضريبية فى العمل الذى
يصدر من الجانى إعتداء على المصلحة الضريبية للدولة ، وتختلف
طبيعته باختلاف هذه الجرائم .

وتتميز معظم الجرائم الضريبية بطابع معين فى نشاطها
الإجرامى ؛ فالجرائم المخلة بالالتزام بأداء الضريبة يتمثل النشاط فيها

(١) وقد سبق أن أكدنا مرارا أن الإلتزام بداء الضريبة وإن كان مصدره القانون إلا أنه ينشأ إلا
بحصول الواقعة المنشئة للضريبة .

(٢) راجع A. DUS - المرجع السابق - ص ١٤٤ وما بعدها رقم ٤٠ .

في الغش الضريبي « Fraude fiscale » ، وفي الجرائم المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل يتمثل النشاط الإجرامي فيها في الإخلال « بالتنظيم الإجرائي irrégularités » الذي رسمه القانون للتحقق من واقعته المنشئة وضبط وعاتها وضمان تحصيلها^(١) .

وقد ذهب فريق من الفقه الإيطالي إلى القول بوجود بعض الجرائم التي تتكون من حالة فردية « Uno stato individuale » لا من نشاط إيجابي أو سلبي^(٢) ، وذلك إذا كانت هذه الحالة مما تولد شبهة معينة « Soupçon » مثال ذلك في القانون المصري : الجنحة المنصوص عليها في المادة ١٤ من المرسوم بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٥ بتنظيم الوضع تحت مراقبة البوليس^(٣) . وبغض النظر عن عدم صحة ما انتهى إليه هذا الفقه من القول بأن هذه الجرائم تعتبر بلا سلوك « reatiesnza azione » فإن قانون العقوبات الضريبي قد خلا من تنظيم جرائم ترجع علة التجريم فيها على مجرد الشبهة^(٤) .

وقد يتم النشاط الإجرامي في صورة عمل إيجابي أو سلبي .

(١) راجع أوتوماير - في القانون الإداري الألماني - سنة ١٩٠٤ جزء ٢ ص ٢٧٣ .
(٢) أنظر ديلاجو في المحظية - المرجع السابق - ص ٨٢ رقم ١٣٤ . و A. Dus - المرجع السابق - ص ١٧٣ رقم ٥٠ .

(٣) نصت المادة ١٤ من المرسوم بقانون رقم ١٩٤٥ على معاقبة المراقب إذا وجد في حالات معينة منها إذا وجد حاملا أو محرزا لغير سبب مقبول مادة مفرقة أو كاوية أو قابلة للالتهاب أو مواد سامة أو غيرها من المواد التي يمكن استعمالها في الاعتداء على النفس أو تسميم المراسي أو إحداث حريق أو إتلاف مزروعات .

(٤) A. Dus - المرجع السابق - ص ١٧٤ رقم ٥٠ . ويلاحظ أن جريمة حمل مطبوعات مصلحة الضرائب المقلدة في الطرق للبيع المعاقب عليها بالمادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة ليست من قبيل هذه الجرائم لأن قصد الجاني في هذه الجريمة قد بات واضحا وهو بيع هذه المطبوعات ، بخلاف هذا النوع من الجرائم الذي ترجع فيه علة التجريم إلى مجرد الشبهة .

والواقع من الأمر أن ما أثاره هذه الفقه الإيطالي بشأن خلو هذه الجرائم من النشاط الإجرامي أمر مردود بأن القانون يعاقب في هذه الجرائم على مجرد حيازة أشياء معينة ، ولا شك أن هذه الحيازة تمثل السلوك الذي أبتاه الجاني حين نقل هذه الأشياء إلى حيازته (ديلاجو في المحظية ص ٨٣ رقم ١٣٥)

(١) العمل الإيجابي :

قد تفرض القاعدة الجنائية الضريبية التزاما أو امتناعا عن عمل تقتضى مخالفته قيام الجانى بتحريك أحد أعضاء جسده لإحداث أثر خارجى بقصد تحقيق النتيجة التى ينهى عنها القانون مثال ذلك : جريمة التهريب الجمركى الحكى التى تقع بتقديم مستندات أو فواتير مصنعة أو صورية أو وضع علامات مزورة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو البيانات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الرسوم والفوائد الجمركية المقررة (المادة ١٢١ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣) . والإدلاء ببيانات غير صحيحة فى الإقرارات والأوراق التى تقدم تنفيذاً لقانون الضريبة . بقصد التخلص من أداء الضريبة واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة . (المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩) . وصنع مطبوعات أو نموذجات تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب أو حملها فى الطرق للبيع أو توزيعها أو عرضها للبيع . (المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) . وجريمة اتلاف الدفاتر والأوراق الأخرى (راجع المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

وقد تقع الجريمة الايجابية بعمل ايجابي يقترن به عمل سلبى ، وذلك إذا كان هذا العمل ضروريا لوقوع الفعل الايجابي تحت طائلة التجريم مثال ذلك : جريمة التهريب الجمركى بادخال بضائع أو مواد من أى نوع الى أراضى الجمهورية أو اخراجها منها بطريقة غير مشروعة دون أداء الرسوم والعوائد الجمركية المقررة بالمادة (١٢١) من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ . فهذه الجريمة لا تقع إلا بادخال البضائع أو المواد الأخرى أو باخراجها بطريقة غير مشروعة ، وهو عمل ايجابي اقترن بعمل سلبى هو الامتناع عن أداء الضريبة الجمركية .^(١)

(١) A. DUS - المرجع السابق - ص ١٧٣ رقم ٥٠ .

وقد تقع الجريمة الضريبية الايجابية بطريق الإمتناع ، كما في التزوير في إقرارات الضريبة بطريق الترك .

(ب) العمل السلبى : قد تفرض القواعد الجنائية الضريبية «Le norme» tributore penali «إلتزاما معينا على الممول أو غيره فيمتنع عن مباشرته باتخاذ موقف سلبى تجاهه . فالعمل السلبى احجام من الشخص المخاطب بالقانون الضريبى عن مباشرة عمل ايجابى معين يفرضه القانون .

ويتميز قانون العقوبات الضريبى بعدد كبير من الجرائم السلبية مثال ذلك : جريمة عدم التبليغ فى الميعاد القانونى (المادتين ١٨٣ و ١٨٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والمادتين ١٨ و ٣٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ فى شأن رسم الأيلولة على التركات ، والمادة ٢٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة) . وجريمة عدم تقديم الاقرار فى الميعاد القانونى (راجع المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) . والمواد ٢١ و ٢٢ و ٢٣ و ٢٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩) وجريمة عدم أداء الضريبة^(١) .

والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى إلى موظفى مصلحة الضرائب . (راجع المادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ١٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠) .

ويلاحظ أن الجريمة السلبية لا تتحقق إلا فى صورة امتناع سلبى كامل يكفى وحده للعقاب عليه ، أما إذا كان هذا الإمتناع مجرد شرط لوقوع الفعل الايجابى الذى يأتيه الجانى تحت طائلة التجريم فإن الجريمة

(١) يلاحظ الفارق الهام بين جريمة عدم أداء الضريبة وجريمة خيانة الأمانة ، فالأولى يتمحض النشاط الاجرامى فيها فى مجرد الامتناع عن أداء الضريبة ، بخلاف الثانية التى لا يتمثل نشاطها الاجرامى فى مجرد الامتناع عن رد الأمانة وإنما فى اختلاسها أو تبديلها أو استعمالها وهو فى أى من هذه الأحوال عمل إيجابى .

تعتبر إيجابية لا سلبية ، كما في جريمة التهريب الجمركي المنصوص عليها في المادة ١٢١ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٦٣ كما بينا .

ولهذا يبدو الفارق الهام بين جريمة عدم أداء الضريبة وجريمة إدخال بضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية ، فالأثنان وإن اشتركا في الإخلال بالالتزام بأداء الضريبة إلا أن مجرد الإخلال بهذا الالتزام يكفي لوقوع الجريمة الأولى ، مما يضيف عليها وصف السلبية ، بينما الجريمة الثانية لا تقع إلا بفعل إيجابي هو إدخال البضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة ، ولا يعتبر الإخلال بالالتزام المذكور إلا مجرد شرط لوقوع الفعل الإيجابي تحت طائلة التجريم .

ونلاحظ على الجرائم السلبية الضريبية ما يلي .

(١) تتحقق بمخالفة التزام ضريبي كان يتعين في تاريخ معين . وهذا التاريخ قد يسبقه أجل يحدده القانون لمباشرة الالتزام خلاله كما في الالتزام بتقديم الأقرار والالتزام بأداء الضريبة ، كما قد يخلو من الأجل فيتعين مباشرته عند الطلب كما في الالتزام بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى إلى موظفي مصلحة الضرائب .^(١)

(٢) تقع الجريمة السلبية إما بطريق الإمتناع التام عن مباشرة الالتزام الضريبي ، أو عن طريق التأخر في الوفاء به في التاريخ المحدد له ، أي بمباشرته عقب حلول هذا التاريخ^(٢) .

٣٨ - الجرائم الوقتية والمستمرة :

تنقسم الجرائم من حيث النشاط الإجرامي إلى وقتية ومستمرة^(٣)

(١) A. Dus - المرجع السابق - ص ١٧٢ رقم ٤٩ .

(٢) A. Dus - المرجع السابق - ص ١٧٢ رقم ٤٩ .

(٣) دوندييه دي فاير - المرجع السابق - ص ١٠٦ ؛ عل راشد - طبعة ١٩٦٠ - ص ١٥٢ .

وقد ذهب جانب من الفقه إلى تأسيس هذا التقسيم على طبيعة النتيجة التي يسعى الجاني إلى تحقيقها . ويلاحظ على هذا الرأي أن الاستمرار لا يعاقب عليه ما لم يكن مؤسساً على تدخل من الجاني ، فإذا بقيت النتيجة دون حاجة إلى تدخل جديد من الجاني كانت الجريمة وقتية^(١) .

أما إذا استمر تدخل الجاني فترة من الزمن فإنها تعد جريمة مستمرة^(٢) وتنتهي حالة الاستمرار بانتهاء هذه الفترة . وإذن فإن الاستمرار لا يعدو أن يكون وصفاً للسلوك الارادي للجاني لا النتيجة التي يحدثها هذا السلوك . ويؤكد هذا المعنى أنه لا خلاف في أن من الجرائم السلبية ما يعد مستمراً ، مع أن هذه الجرائم لا نتيجة لها .^(٣)

أما عن البحث حول طبيعة الجرائم الضريبية من حيث الوقتية والاستمرار^(٤) ، فإنه من المقرر أن الجرائم التي تنشأ عن إغفال إجراء واجب مباشرته في أجل معين تعد من الجرائم الوقتية وتقع في التاريخ المحدد للقيام بهذا الإجراء . فالإخلال بواجب تقديم شهادة الجمرك القيمة يكون جريمة وقتية تقع بانتهاء الميعاد المحدد للقيام بهذا الواجب .

(١) وتسمى بالجريمة المستمرة استمراراً ثابتاً .

(٢) وتسمى بالجريمة المستمرة استمراراً متتابعاً متجدداً .

(٣) محمود مصطفى - المرجع السابق - ص ٢٠٥ رقم ٨٣١ .

(٤) تبدو أهمية هذه الضفرقة في الأوجه الآتية :

(أ) بدء حساب مدة التقادم - ففي الجريمة الوقتية تحسب المدة من تاريخ وقوع الجريمة وفي الجريمة المستمرة تبدأ المدة من تاريخ إنتهاء حالة الاستمرار .

(ب) من حيث تطبيق القانون فإن الجريمة الوقتية تخضع للقانون المعمول به وقت ارتكابها والجريمة المستمرة تخضع للقانون المعمول به قبل انتهاء حالة الاستمرار ولو كان غير معمول به وقت ارتكاب الفعل الأول .

(ج) الحكم الصادر في جريمة وقتية يجوز الأمر للقاضي عن هذه الواقعة وحدها دون الوقائع السابقة عليها ، بخلاف الجريمة المستمرة فإن الحكم الصادر فيها يجوز قوة الأمر للقاضي بالنسبة إلى كل الوقائع التي تدخل في حالة الاستمرار السابقة عليه « نفى جنائي ١١ يناير سنة ١٩٦٠ » الطعن رقم ١٨١٤ سنة ٢٨ .

(د) من حيث الاختصاص تختص المحكمة التي وقعت في دائرها الجريمة الوقتية بالمحاكمة عنها ، أما في الجريمة المستمرة فإن الاختصاص يتعقد لجميع المحاكم التي تم فيها الاستمرار .

ومن أمثلة هذه الجرائم المستمرة : فى قضاء محكمة النقض :

- متى كانت الواقعة المسندة إلى المتهم هى انه باعتباره من محولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - صاحب شركة الأفلام المصرية - أخفى مبالغ تسرى عليها الضريبة بأن لم يدون بإقرار أرباحه عن سنة ١٩٤٣ مبلغ كذا . . . ناتجة من تأجير استوديو نحاس فيلم ، وكان النص المنطبق على هذه الواقعة هو الفقرة الثالثة من المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى يقول « ويعاقب بالعقوبة والزيادة المشار اليهما بالفقرة السابقة كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون ، وذلك باخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة » ، فان هذه الجريمة تكون جريمة مستمرة . وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفى تلك المبالغ ، إذ مادام القانون قد جعل إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة جريمة معاقبا عليها ، فإن هذه الجريمة تتكون من حالة تقوم ومستمر مادام هذا الاخفاء المتعمد قائما ويكون الحكم إذ قضى بسقوط الدعوى العمومية بمضى ثلاث سنوات من وقت وقوعها على اساس أن الجريمة وقتية تتم وتنتهى من وقت تقديم البلاغ الكاذب قد اخطأ فى تطبيق القانون . (١)

- جرى قضاء هذه المحكمة بأن جريمة عدم تقديم الاقرار عن الأرباح هى جريمة مستمرة تتجدد بامتناع الممول المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون . (٢)

- إن قانون محكمة النقض قد استقر على أن جريمة عدم تقديم الإقرار عن الأرباح هى جريمة مستمرة . تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل فى تجديدها وما بقى حق

(١) نقض جنائى - جلسة ١٩٥٢/٢/٢٧ - طعن رقم ٤٥٤ سنة ٢١ ق - مجموعة القواعد فى ٢٥ علم - ج ١ - صفحة ٩ - ٨ .

(٢) جلسة ١٩٥٤/٥/١٢ طعن رقم ٢١٦٨ سنة ٢٣ ق -

الخزانة في المطالبة بالضريبة المستحقة قائما ، ولا تبدأ مدة سقوطها إلا من التاريخ الذي تنتهى فيه حالة الاستمرار .^(١)

- جريمة عدم أداء قيمة الضرائب على مجموع الفوائد المستحقة لمتهم قبل مدينه هى جريمة مستمرة لا تبدأ الدعوى العمومية فيها في السقوط إلا من آخر عمل من أعمال الاستمرار .

عدم تقديم اقرار الأرباح جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها ارادة المتهم أو تتدخل فى تجديدها وما بقى حق الخزانة فى المطالبة بالضريبة المستحقة قائما . ولا تبدأ مدة سقوطها الا من التاريخ الذى تنتهى فيه حالة الاستمرار .^(٢)

جريمة عدم تقديم الاقرار عن الأرباح - على ما استقر عليه قضاء محكمة النقض - هى جريمة مستمرة تتجدد بامتناع المتهم المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون وتظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها ارادة المتهم أو تتدخل فى تجديدها وذلك الى حين تقديم الاقرار - أو ما بقى حق الخزانة قائما وذلك الى حين سقوط الحق فى تقدير أرباح الممول وما يترتب على ذلك من مطالبته بقيمة الضريبة المستحقة . ذلك أن اقرار الممول عن أرباحه هو من وسائل تقدير الضريبة ومن ثم فإن الالتزام بتقديمه يرتبط بالالتزام بالضريبة ذاتها فاذا ما لحقها السقوط سقط معها ، وتبعا لذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الامتناع عن تقديم هذا الاقرار انما تبدأ من تاريخ تقديم الاقرار - بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه قانونا أو من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحوال .^(٣)

(١) جلسة ١٩٥٥/٣/٦ طعن رقم ٢٤٨٢ سنة ٢٤ ق .

(٢) نقض جتاني - الطعن رقم ٣٩٧ لسنة ٣٦ ق - جلسة ١٩٥٦/٦/٥ من ٧ - ص ٨٤٨ .

(٣) الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣١ ق - جلسة ١٩٦٢/٤/١٠ - من ١٣ مجموعة المكتب الفني - ص ٣٢٥ .

المطلب الثاني

النتيجة

٣٩ - تتحدد النتيجة بالنظر إلى احد معنيين أولهما : معنى طبيعى والثانى معنى موضوعى أو قانونى . فالنتيجة بمعناها الطبيعى يقصد بها التغيير الذى يحدثه النشاط الاجرامى فى العالم الخارجى كوفاة المجنى عليه فى جريمة القتل وانتقال المال إلى حيازة الجانى فى جريمة السرقة . وطبقا لهذا المدلول توجد بعض الجرائم التى لا تتحقق فيها النتيجة «reati privi di evento» كما فى الجرائم السلبية .

والنتيجة بمعناها الموضوعى أو القانونى يقصد بها الإعتداء على الحق الذى تحميه القاعدة الجنائية ، أو هى بعبارة أخرى الضرر أو الخطر الذى يصيب أو يهدد الحق الذى تحميه هذه القاعدة . وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين : (١) جرائم الضرر «reati di danno» وجرائم الخطر «reati di pericolo» . ولا يتصور وجود نوع من الجرائم خال من النتيجة بهذا المعنى ؛ لأن القاعدة الجنائية تهدف دائما إلى حماية حق ما ، وبذلك تمثل الجريمة فى جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذى لحق به الحق .

وفى رأينا أن النتيجة بمعناها الطبيعى - وهى التغيير الذى يحدثه النشاط الاجرامى فى العالم الخارجى - هى التى تعتبر عنصرا فى الركن المادى للجريمة دون النتيجة بمعناها الموضوعى . وآية ذلك فيما رتبته المشرع عليها من آثار قانونية كما فى الشروع وعلاقة السببية (٢) . هذا

(١) «بلوجو فى الخطيئة» - المرجع السابق ص ٩١ - وراجع A. Dus المرجع السابق ص ١١٧ رقم ٣١ .

(٢) تراجع رسالة الدكتور محمود نجيب حسنى فى علاقة السببية - بالفرنسية - طبعة ١٩٥٣ ص ٢١٣ ، ورسالة الدكتور عمر السعيد رمضان - الركن المعنوى فى المخالفات طبعة ١٩٥٩ ص ١٨ .

إلى أن المعنى الموضوعى للنتيجة لا يضيف جديداً إلى الجريمة بل هو لا يتعدى التكيف القانوني لما يحدثه الفعل المكون للجريمة .

وطبقاً للمعنى الطبيعي للنتيجة فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبى ، وعلى هذا الأساس فهم لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجى . أى لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبى معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبى .

ومثال الجرائم الضريبية الايجابية أى التى تتحقق نتيجةها في صورة تغيير مادي في العالم الخارجى جريمة التهريب الجمركى المنصوص عليها في المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون الجمارك . فالنتيجة فيها هى انتقال البضائع والمواد الأخرى إلى اراضى الجمهورية أو خارجها دون أداء الضرائب الجمركية .

أما بالنسبة إلى المعنى الموضوعى للنتيجة فإن كل الجرائم الضريبية تحقق هذه النتيجة فتنقسم بالنسبة لها إلى قسمين :
(١) جرائم تلحق ضرراً بالمصلحة الضريبية وهى جرائم الامتناع عن أداء الضريبة والتهريب الجمركى . (٢) جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر وهى تكون غالبية الجرائم الضريبية كجريمة عدم تقديم الاخطار أو الاقرار أو الامتناع عن تقديم الدفاتر ، وصنع نماذج تشبه طوابع مصلحة الضرائب . فكل هذه الجرائم ومثلها تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن تلحق الضرر بها فعلاً . وقد جرمها المشرع لنفاذ الاضرار بالخزانة عن طريق عدم أداء الضريبة أو تقليل مبلغها . وبهذا يتميز قانون العقوبات الضريبى بأن معظم الجرائم التى يعاقب عليها هى من جرائم الخطر «reati di pericolo» التى تهدد المصلحة الضريبية . هذا بينما أغلب الجرائم التى ينظمها قانون العقوبات العام هى من جرائم الضرر .

والخلاصة أن قانون العقوبات الضريبى تتميز معظم جرائمه بأنها من جرائم الخطر ولا نتيجة لها .

المطلب الثالث

علاقة السببية

٤٠ - ينحصر هذا البحث في العدد المحدود من الجرائم الضريبية ذات النتيجة (بمعناها الطبيعي) ، أما الجرائم الأخرى فانه نظراً إلى طبيعتها السلبية يتصور فيها تحقيق النتيجة وبالتالي لا محل لاشتراط ثمة علاقة سلبية .

فما الحل مثلاً في جريمة التهريب الجمركي إذا قدم صاحب البضائع مستندات مزورة لاختفاء جزء من البضائع إلا انه تم إخراج هذه البضائع المراد إخفاؤها بواسطة زميل له بطريقة أخرى دون علمه ؟ وهل يسأل الأول عن جريمة التهريب الجمركي أم أن نشاط الثاني هو الذي أدى وحده إلى إخراج البضائع دون سداد الضريبة الجمركية . وأيضاً إذا اتجه قائد الباخرة إلى جهة بعيدة عن الدائرة الجمركية لادخالها البلاد دون أداء الضريبة الجمركية ، وقبل وصوله إلى الشاطئ دفعته قوة قاهرة إلى الرسو في مكان بعيد عن الدائرة الجمركية ونقل بضائعه مضطراً إلى الشاطئ فهل يعتبر بهذا العمل مرتكباً لجريمة التهريب .

لاشك أن بحث علاقة السببية أمر لا يتسع له هذا المجال ، وهو موضوع تعددت فيه النظريات واختلفت الآراء ، وإنما نقصر على بيان الرأي الراجح في الفقه - ومقتضاه أن السببية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في أحداث النتيجة وأنه كان قد توقعها فعلاً . أما في الجرائم الغير العمدية فيكفي فيها - فضلاً عن كون فعل الجاني قد ساهم في أحداث النتيجة ، أن يكون في إمكان الجاني توقع هذه النتيجة .

وقد رأت اللجنة التي وضعت مشروع قانون العقوبات الموحد أن تضع نصاً يبين المراد بعلاقة السببية أسوة بما فعل القانون الإيطالي في المادة (٤٠) ، فجاءت المادة (٤٤) من المشروع « لا يعاقب الفاعل عن جريمة ما لم تكن هذه الجريمة نتيجة لسلوكه فعلاً كان أو امتناعاً » . وجاء في المادة (٢/٤٥) من المشروع أن علاقة السببية تنقطع إذا تدخل بعد سلوك الفاعل سبب كاف بذاته لإحداث النتيجة .

وتطبيقاً لما تقدم فإنه في المثال الأول لا يسأل من اقتصر فعله على تقديم المستندات المزورة عن إخراج البضائع مادام ذلك قد تم بفعل شخص آخر دون علمه ، إلا أنه يعتبر بتقديم المستندات المزورة مسئولاً عن جريمة التهريب الحكيم المنصوص عليها في المادة (١٢١) من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

وفي المثال الثاني لا يسأل الجاني عن التهريب الجمركي كجريمة تامة ، لأن القوة القاهرة قطعت علاقة السببية بين فعله والنتيجة التي حدثت بعد ذلك وإنما يعتبر مسئولاً عن الشروع في التهريب^(١) . على أنه متى ثبت أن اتجه الجاني بباخرته إلى الشاطئ بعيداً عن الدائرة الجمركية هو الذي مكن القوة القاهرة من دفع الباخرة إليه ، فإنه يسأل عن جريمة التهريب متى نقل البضاعة في الداخل دون أداء الضريبة الجمركية .^(٢)

(١) انظر A. Dub - المرجع السابق - ص ١٨٠ وما بعدها رقم ٥٢ .

(٢) وقد نصت المادة ٣٥ (ثالثاً) من اللائحة الجمركية القديمة على أن ذلك لا يعتبر تهريباً ويلاحظ أنه إذا نقل الجاني البضاعة بعد رسو الباخرة على الشاطئ بفعل القوة القاهرة إلى داخل البلاد دون أداء الضريبة الجمركية فإنه يسأل عن جريمة تهريب كاملة .

المبحث الثاني

الشروع والمحاولة

٤١ - الأصل في الجرائم الضريبية :

لما كانت الجرائم الضريبية جنائيات وجنحا ومخالفات ، فإن الشروع في الجناية معاقب عليه وفي الجنح إذا نص المشرع صراحة على ذلك تطبيقا للمادة (٤٧) عقوبات (تقابل المادة ٣٩ من مشروع قانون العقوبات الموحد)^(١) ولا شروع في المخالفات .

هذا إلى أن العدد الغالب من الجرائم الضريبية يضم جرائمها سلبية ومن ثم لا يتصور فيها الشروع ، لأنه لا نتيجة لها

٤٢ - الحالات المعاقب فيها على الشروع :

لم يحرص المشرع الضريبي على المعاقبة على الشروع في الجريمة الضريبية إلا بالنسبة إلى جرائم التهريب الجمركي باعتبارها جرائم إيجابية فنص في المادة (١٢٢) على عقوبة واحدة للتهريب أو الشروع فيه ، كما نص على هذا الحكم بالنسبة إلى كل من استرد أو شرع في استرداد كل أو بعض الرسوم أو العوائد الجمركية بإحدى الوسائل المنصوص عليها في المادة (١٢١) .

ويلاحظ أن المشرع قد راعى جانب الخطورة المترتبة على جرائم

(١) راجع نقض جنائي فرنسي ٤ يناير سنة ١٨٩٥ - موسوعة دالوز جزء ١ - تحت كلمة « contribution » رقم ١٦٧ . وانظر روجر - المرجع السابق - ص ٢٣ .

التهريب الجمركى فلم يقتصر على تجريم الشروع فيها بل ساوى في العقاب بين الجريمة التامة والشروع فيها . ويرجع في تحديد الشروع وعناصره إلى ما قرره القسم العام من قانون العقوبات في هذا الصدد ، أى يشترط أن يكون الجانى قد بدأ في تنفيذ الجريمة وأوقف هذا التنفيذ أو خاب أثره لسبب لا دخل لارادته فيه^(١) .

٤٣ - الشروع في التهريب جريمة مستقلة :

ومن ناحية أخرى فإن المشرع الضريبي عاقب على الشروع في التهريب باعتباره جريمة مستقلة «sui generis»^(٢) لا بالنظر إلى جريمة التهريب التامة ، فاعتبر في حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو صنع علامات مزورة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو البيانات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الرسوم والعوائد الجمركية المقررة . والواقع أن الأفعال المذكورة تعتبر في حد ذاتها شروعا في التهريب الجمركى إلا أن المشرع عالجها باعتبارها جريمة تامة بوصفها تهريبا حكما . وهذا النظر يترتب عليه أنه لا يشترط لوقوع هذه الجريمة أن يوقف تنفيذها أو ينجب أثرها لسبب لا دخل لارادة الفاعل فيه ، بل إن مجرد عدول الجانى باختباره عن إتمام التهريب لا يحول دون وقوع هذه الجريمة .

فإذا ترتب على هذا الفعل وقوع التهريب الجمركى اعتبر الجانى مرتكبا للجريمة التهريب الفعلى والتهريب الحكمى معا .

هذا ويلاحظ أن المشرع ساوى في العقوبة بين نوعى التهريب المذكورين .

(١) أنظر روجر - المرجع السابق - ص ٢٤ .

(٢) روجر ، المرجع السابق ، ص ٢٤ .

المبحث الثالث

المساهمة الجنائية^(١)

- ٤٤ - مذهب القانون المصرى . ٤٥ - العلاقة القانونية للضريبة
٤٦ - الطرف السلبي في العلاقة ٤٧ - الفاعل الأصلي في الجريمة
الضريبة . الضريبة
٤٨ - الجريمة التي تقع بفعل الغير . ٤٩ - الشريك في الجريمة الضريبة

٤٤ - مذهب القانون المصرى

أخذ المشرع المصرى بنظام وحدة الجريمة عند تعدد المساهمين فيها ومبدأ التمييز بين الفاعل والشريك . وجاء مشروع قانون العقوبات الموحد فأقر هذا المسلك^(٢) .

ونجتزئ في هذا الصدد بهذه الإشارة لتؤكد الأخذ بهذا النظام في قانون العقوبات الضريبي لعدم النص على خلافه .

على أنه يهمننا أن نبين بادئ ذي بدء المقصود بوحدة الجريمة لكي نعرف متى يعتبر تعدد النشاط الإجرامى مساهمة في جريمة واحدة أو جرائم متعددة .

(١) اختار مشروع قانون العقوبات الموحد عبارة « المساهمة في الجريمة » عنواناً لأحكام الفصل الثانى للباب الثانى في الجريمة حتى يشمل كل صور التعاون بين فاعل وفاعل وبين شريك وفاعل .

(٢) راجع في الموضوع دونديه فابر - ص ٢٤٨ وما بعدها ؛ فون ليست طبعة ١٩١١ جزء ١ - ص ٣١٦ وما بعدها .

Roger Merle, Droit penal général. 1959, P. 181 etc.

وانظر التقارير المختلفة المقدمة في المؤتمر الدولى السابع الذى عقد في أثينا سنة ١٩٥٧ - المحلة الدولية للقانون الجنائى سنة ٢٦ .

Carbonnier : Du sens de la répression applicable aux complices selon l' article 59 du code penal - J. C. P. 1952 - 1. 1034.

وتعتبر الجريمة واحدة على الرغم من تعدد المساهمين فيها عند وحدة ركنها المادى والمعنوى . وبالنسبة إلى الركن المادى تتوقف وحدته على وحدة النتيجة بمعناها الطبيعى وهو التغيير الذى يحدثه النشاط الإجرامى فى العالم الخارجى ؛ ك وفاة المجنى عليه فى جريمة القتل . وبالنسبة إلى الركن المعنوى فى الجرائم العمدية لابد من وحدة القصد الجنائى أى علم الجناة جميعهم بالأفعال التى يرتكبها كل منهم وإرادتهم وقوع هذه الأفعال ، وفى الخطأ غير العمدى يتعين أن يعلم كل من الجناة بالخطأ الذى يشوب الفعل الذى يرتكبها غيرهم وإرادتهم وقوع هذا الفعل .

ومن تطبيقات تعدد النشاط الإجرامى اشتراك شخص مع آخر على أن يعد له سيارة يخفى بداخلها البضائع المراد تهريبها من الضريبة الجمركية .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الجرائم السلبية - ومنها نتكون معظم جرائم قانون العقوبات الضريبى - التى لا تحقق تغييرا فى العالم الخارجى ، ولهذا فإن وحدة الجريمة السلبية تتحقق بوحدة الوضع السلبى المترتب عليها أى وحدة العمل الذى وقعت الجريمة بعدم القيام به .

وعلى ذلك فإذا اتفق الشركاء فى شركة تضامن على الإمتناع عن دفع الضريبة المستحقة على كل منهم ، فلا محل للمقول بمساهمتهم جنائيا فى جريمة واحدة لأن كلا من هؤلاء الشركاء له ربحه المستقل وتربط عليه الضريبة استقلالا ، مما يؤدي إلى تعدد الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق الشركاء وبالتالي الى تعدد الأوضاع السلبية المترتبة على الاختلال بهذه الالتزامات .

وقضى ان المستفاد من نصوص المواد ، ٣٤ و ٤١ و ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له أن المشرع فرض

الضريبة في شركات التضامن على كل شريك شخصيا عن حصته في أرباح الشركة تتناسب مع حقوقه في الشركة توسعه على الشركاء في حد الاعفاء بعمالتهم فرادى لا مجتمعين . الا أنه لم يمنع تقديم الاقرار الضريبي عن الشركة كلها من أى الشركاء أو المدير المعين للشركة بما يجزى عن تقديم كل منهم لاقرار منفرد ، اذ لازالت الشركة في هذا الخصوص مخاطبة كشخص معنوى متميز عن اشخاص الشركاء . وحيث لا تجوز مساءلة أى من الشركاء الآخرين جنائيا عن الغش الذى قد يقع في هذا الاقرار لمحض أنهم شركاء في شركة تضامن .^(١)

كما قضى أن الشخص لا يسأل جنائيا بصفته فاعلا أو شريكا إلا عما يكون لنشاطه المؤثم دخل في وقوعه سواء كان ارتكابا أو تركا ، ايجابيا أو سلبيا وذلك طبقا لأوامر الشارع ونواحيه ، ولا مجال للمسئولية المفترضة أو المسئولية التضامنية في العقاب الا استثناء بنص القانون وفي حدود ما استنته وأوجه .

وان المستفاد من مدونات الحكم المطعون فيه أن الطاعن الأول بوصفه مديرا للشركة هو وحده الذى قدم لمصلحة الضرائب الاقرارات الضريبية المقول بعدم صحتها عن أرباح الشركة وحصص الشركاء فيها وأن مصلحة الضرائب قبلت هذه الاقرارات وجرت على محاسبة الشركاء على اساسها ، وكان الحكم قد أسس قضاءه بادانة الطاعنين الثانى والثالث والرابع بوصفهم شركاء متضامنين عن جريمة الادلاء ببيانات غير صحيحة بقصد التهرب من أداء الضريبة قولا بأن هذه الاقرارات لم تقدم الا بعد اطلاعهم عليها وموافقتهم على ما جاء بها ، فقد خلت أوراق الدعوى من ذلك حتى يسوغ اعتبارهم مسئولين جنائيا عن الغش الحاصل فيها ، فإن الحكم يكون معيبا .^(٢)

(١) أنظر نقض جنائى - ٢٩ / ١٢ / ١٩٦٩ .

(٢) نقض جنائى ٢٩ / ١٢ / ١٩٦٩ - مجموعة أحكام النقض الجنائية - السنة ٢٠ - ص ١٤٦١ .

إذا كان الحكم قد قضى بالزام المطعون ضدهم بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة دون أن يستظهر سوء القصد لديهم وتعمدهم التخلص من الضريبة المستحقة فإنه يكون معييا واجب النقص^(١) .

والآن نقسم دراستنا للمساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية إلى مطلبين (الأول) في الفاعل الأصلي . (الثاني) في الشريك .

المطلب الأول

الفاعل الأصلي

٤٥ - العلاقة القانونية الضريبية :

لما كان النشاط الإجرامى في الجريمة الضريبية كما قلنا يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية ، فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أى الطرف السلبي في العلاقة الضريبية^(٢) التى ينشؤها القانون الضريبى .

وهذه العلاقة الضريبية كما قلنا طرفها الإيجابى هو الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية المختصة والهيئات المحلية - بالنسبة إلى الضرائب المحلية - وهى تملك سلطة تنفيذ الالتزام الضريبى ، وطرفها السلبي هو المخاطب بالقاعدة الضريبية - وعليه التزام ضريبى بأداء الضريبة هو

(١) rapporto tributario .

(٢) كمجالس المديرية والمجالس البلدية .

نوع من الالتزام بأداء عمل معين وعلى هذا الأساس فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ليس هو المدين بالضريبة وحده ،^(١) وإنما هو فرق ذلك من يلتزم بالالتزامات الضريبية الأخرى السالف بيانها^(٢) .

وهذه العلاقة الضريبية التي ينشئها قانون الضريبة هي علاقة شخصية بين طرفين ، وتتميز عن الضمانات العينية التي قد يخوّلها القانون للادارة الضريبية وتنفصل تمام الانفصال عن الإلتزامات الضريبية المقررة قانوناً^(٣) .

ويجب أن يلاحظ أن الإلتزامات الضريبية التي ينشئها قانون الضريبة تتمتع بذاتية خاصة وهي حماية المصلحة الضريبية للدولة في القانون المصري . وبالتالي فإنها لا تدور إلا على الضرائب المصرية من حيث التحقق من واقعيتها المنشئة وضبط وعائها وضمان وتحصيلها ، دون غيرها من الضرائب الأجنبية . وتلك الحقيقة الواقعة التي تنبع عن

(١) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ١٤٤ رقم ٤٠ وقارن .

Custavo Ingresso *Instituzioni di diritto finanziario* 1937, P. 58, n 73.

(٢) قضت محكمة النقض بأن « الجرائم الضريبية لا تنسب إلا إلى الخاضعين للضريبة ومن لا يقوم به سبب الإلتزام بالضريبة لا يعد كذلك » (نقض جنائي ٥ يونيه سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام ص ٧ ص ٨٤٨ رقم ١٣٥) - وما قرره من ذلك هو عمل نظر ، لأن الإلتزام بالضريبة ليس إلا واحداً من الإلتزامات الضريبية .

(٣) قد يحيط القانون الإلتزام بأداء الضريبة بضمانات معينة مثال ذلك ما نصت عليه المادة ١٦ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على الأرباح من أنه للخزنة العامة فيما يختص بتحصيل الضريبة حق الامتياز على الأراضي المستحقة عليها الضريبة وكذلك على ثمارها وعصرلابها على النقولات والمواشي التابعة لها وما نصت عليه المادة ٨ من اللائحة الجمركية من تحويل إدارة الجمارك حث امتياز على البضائع فيما يختص بسداد الضرائب الجمركية والمصاريف والغرامات من أي نوع كان ، وما نصت عليه المادة ١٧ / ٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة وبشأن تحصيل الرسوم والغرامات والتعويضات والتعديلات المالية المفروضة بمقتضى هذا القانون من أنه يكون للحكومة حق امتياز على جميع ممتلكات الأشخاص المدينين بها والمستولين عنها والمزمين بحكم القانون بتوريدها للخزنة .

(راجع G. Ingresso المرجع السابق ص ٦٦ رقم ٨١ ، ديولوجو المرجع السابق ص ٩٧ رقم ٢٨) .

قاعدة إقليمية القانون الضريبي ، تؤدي إلى نتائج بالغة الأهمية في قانون العقوبات الضريبي ، فالأجنبي في الاقليم المصري الذي يتمتع عن دفع الضريبة المستحقة طبقاً لقانون بلدة لا يعاقب وفقاً للقانون المصري لأنه لم يكن طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي ينشؤها هذا القانون .^(١)

وأيضاً فإن المواطن الذي يرتكب جريمة ضريبية في الخارج طبقاً للقانون الأجنبي إذا عاد إلى الوطن لا يجوز معاقبته طبقاً للمادة الثالثة من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ١٢ من مشروع قانون العقوبات الموحد) لأن فعله هذا لا يعتبر جريمة في القانون المصري - وإن كان يعاقب على مثله - وذلك باعتبار أنه لم يكن طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي أنشأها هذا القانون .

ولما كان الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية فإنه يتعين علينا أن نحدد بوضوح المقصود بالطرف السلبي للعلاقة الضريبية .

٤٦ - الطرف السلبي في العلاقة الضريبية :

الطرف السلبي في العلاقة الضريبية هو الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاماً بعمل أو بامتناع عن عمل تجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابي) وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة (كما في الحجز عند المنع) ، وإنما تتسع لكل شخص يُلزمه القانون الضريبي بالقيام - أو بالامتناع - عن

(١) فعلا الامتناع عن تقديم الإقرار يعد جريمة وفقاً للقانون المصري إلا أن ارتكاب هذا الفعل من أحد المواطنين خلافاً للقانون الأجنبي لا يعني أنه في الوقت ذاته خالف القانون المصري وذلك لأن الجريمة الضريبية لا يمكن وقوعها إلا من الطرف السلبي في العلاقة الضريبية التي أنشأها القانون .

أداء غير ذلك من الأعمال^(١) وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده ، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلبوا عبء الالتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفا سلبيا في هذه العلاقة^(٢) .

وقد يرى المشرع أن ينقل عبء الالتزام من الطرف السلبي الحقيقي للعلاقة الضريبية مثال ذلك : القانون رقم ٢٧٧ سنة ١٩٥٦ الملغى إذ فرض ضريبة إضافية للدفع بنسبة ٢,٥ ٪ من الأرباح السنوى للعقارات المفروضة عليها ضريبة المباني ونص في المادة ٢ / ٢ منه على أن يقع عبء هذه الضريبة على المستأجر أو الشاغل للسكن بالنسبة إلى العقارات المبنية المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ والخاضعة لأحكام القانون رقم ١٢١ سنة ١٩٤٧ الملغى « بشأن إيجار الأماكن وتنظيم العلاقات بين المؤجرين والمستأجرين » وأنه فيما عدا ذلك يقع عبء الضريبة على الممول الأصلي وذلك كله بعد استبعاد مدد الخلو عند ثبوتها .

(١) أنظر ديولوجو - المرجع السابق - ص ٩٤ رقم ٣٠ Ingrosso - المرجع السابق - ص ٨٢ وما بعدها ؛ A. dns وقد عرف هذا الأخير الأطراف السلبيون في العلاقة الضريبية بقوله :
• Tutti coloro che sono tenuti ad una qualsiasi prestazione verso il soggetto attivo e, quindi non soltanto L' obbligato principale per L' imposta, ma anche tutte le altre persone od enti pubblici e Privati che in forza di una legge fiscale sono tenuti a determinate Prestazioni o ad un dato comportamento. »

(المرجع السابق ص ١٣٧ رقم ٣٩)
وإذا لم يجد القانون صراحة من هو المزم بالضريبة ، فإنه على ضوء المبادئ العامة للقانون الضريبي يجب تحديده بأنه الشخص الذي تحققت له القدرة المالية للتخلة أسباب الفرض الضريبية . وعلى ذلك فإنه وإن كانت المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على الأطنان لم تتحدث عن المزم بالضريبة ! فقد ذهب الأستاذ الدكتور حسين خلاف - بحق إلى أنه هو مالك العقار أو المنتفع به .

(حسين خلاف في الأحكام العامة المرجع السابق ص ١٨١ ، ١٨٢) .

(٢) Louis Trotabos : Précis de Science et Législation Financière - 1953, P. 307, no. 327

وقد يتعدد الأطراف السليبيون في العلاقة الضريبية ،^(١) مثال ذلك : الملاك على الشيوخ بالنسبة إلى الضريبة على الاطيان والعقارات المبنية المفروضة عليهم ، وما نصت عليه المادة ٣٠ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ من أن المتنازل له عن المنشأة يصبح مسئولاً مع المتنازل بالتضامن عما استحق من ضرائب إلى تاريخ التنازل ، والمادة ٢٦ / ١ و ٣ من القانون رقم ٥٦ سنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية المعدلة بالقانون رقم ٥٤٩ سنة ١٩٥٥ التي نصت على أن المستأجرين يكونون مسئولين بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها في القانون المذكور بقدر الأجر المستحق عليه ، وأن صاحب الأرض يعتبر متضامناً مع صاحب المباني في أداء الضريبة المستحقة .

وبالنسبة إلى الالتزام بأداء الضريبة لا يعتبر طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي تنشأ هذا الالتزام سوى الطرف الذي ألزمه القانون بأداء الضريبة ، ولذا يسمى بالطرف القانوني *sogetto giuridico* تمييزاً له عما يسمى بالطرف الاقتصادي *sogetto economico*^(٢) وهو الذي يتحمل الضريبة على الرغم من عدم التزامه بها قانوناً . مثال ذلك : تاجر التجزئة أو المستهلك إذ يتمكن التاجر المستورد في كثير من الحالات من نقل عبء الضريبة الجمركية عليه بإضافتها إلى ثمن السلعة المستوردة^(٣) .

ونبه إلى أن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية لا يملك قانوناً أن ينقل صفة هذه إلى شخص آخر لأن القانون هو الذي حدد أطراف هذه العلاقة .

ولما كان الالتزام الضريبي هو من التزامات القانون العام تفرضه

(١) ديلوجو ، المرجع السابق ص ٩٤ رقم ٣٠ .

(٢) Ingrosso - المرجع السابق - ص ١٦ رقم ١٨ .

(٣) حسين خلاف - في الأحكام العامة - ص ١٦٤ .

الدولة بما لها من سلطة السيادة فإنه لا يجوز تبعا لذلك أن يتفق الملتزم مع آخر على الحلول بدلا عنه في علاقته بالدولة . وتطبيقا لذلك فإنه لا يجوز تطبيق أحكام حوالة الدين المنصوص عليها في المادتين ٣١٥ و ٣١٦ من القانون المدني على الدين الضريبي ، لما يترتب على هذه الحوالة من براءة ذمة المدين الأصلي قبل الدائن وانتقال الدين نفسه إلى المحال عليه^(١) وبالتالي فإنه إذا أقرت الإدارة الضريبية هذه الحوالة وقع إقرارها باطلا لخروجه عن حدود اختصاصها المقرر بالقانون وهو تطبيق القانون الضريبي .^(٢)

على أن ذلك لا يخول دون إمكان الاتفاق بين الملتزم الضريبي والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الإلتزام لحسابه وباسمه ، وخاصة بالنسبة إلى الإلتزام بالوفاء بالضريبة^(٣) . وفي هذه الحالة يعتبر أداء الغير للإلتزام وفاءً صحيحاً في القانون^(٤) ، إلا أن هذا الوفاء الذي يقوم به غير الملتزم الأصلي بأداء الضريبة لا يضيف على هذا الغير وصفاً قانونياً ضريبياً لأنه لا يشيئة ثمة علاقة ضريبية بينه وبين الإدارة

(١) السنهوري - الوسيط جزء ٣ - ص ٥٨٥ وما بعدها ورقم ٣٢٩ وما بعدها .
 (٢) حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٧٠ . وانظر ما تقدم ص ٩٦ وما بعدها رقم ٣٨ . فإذا أقرت الإدارة الحوالة وامتنع المحال إليه عن أداء الضريبة كان الملتزم الأصلي هو المرتكب للجريمة الضريبية .

(٣) بل قد يتقدم الغير للوفاء بدين الضريبة دون اتفاق سابق بينه وبين الممول كأن يتقدم أحد أقربائه لوفاء دين الضريبة المستحقة على دخله خوفاً عليه من إجراءات التنفيذ ، أو أن يكون المدين شريكا في شركة تضامن فيؤدى الضريبة عنه شريك آخر خشية أن يؤدي الجحز الإداري الذي تخبره مصلحة الضرائب إلى التأثير في نقاط الشركة . وقد جرت بعض الشركات على تحمل ضريبة القيمة المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تجر بها هذه الشركات على مساهميها أو حتى سندات أو غيرهم . (انظر حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٦٦ . وانظر للمادة ٣٢٣ مدني وهي لا تتنافر مع طبيعة الدين الضريبي)

(٤) وقد ينص القانون صراحة على جواز مثل هذا الاتفاق (انظر المادة الأولى من الفصل الثالث من المجلد رقم ٢ الملحق بقانون رسم الدمغة الملحق رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٣) . تروتواس - المرجع السابق - ص ٣٠٧ رقم ٣٢٧ وقد أشار إلى حكم لمجلس الدولة الفرنسي في ٢١ نوفمبر سنة ١٩٤٧ .

الضريبة وبعبارة أخرى كما أكدنا من قبل يظل المدين الأصلي بالالتزام هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية^(١) .

على أن القانون قد ينص فى بعض الأحوال على اعتبار وكيل الملتزم الأصل طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية مثال ذلك : ما نصت عليه المادة (٦) من اللائحة الجمركية من التزام صاحب البضاعة أو وكيله بتقديم إقرار عنها يسمى « شهادة » .

كما أن القانون قد يمنع فى بعض الحالات الانفاق بين الممول والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الضريبة كما فى المادة ٥ / ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، والمادة ٥ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة .

فى هذه الحالات يقع الاتفاق باطلا بين الممول والغير ، على أن أثر هذا البطلان لا يتعدى عدم إلزام الغير بأداء الضريبة دون أن يمس صحة الوفاء الذى قد يقوم به هذا الغير ، ولذلك يحق له الرجوع على الممول بما دفعه .

(١) ديلوجو - المرجع السابق - ص ٩٤ رقم ٣٠ ، وجاك ميشيل - المرجع السابق - ص ١٠٠ . وفى هذا المعنى قضى بأن الإقرار السنوى عن الأرباح وخسائر المنشأة تقديمه واجب حتى على الممول والمسؤل عن الضريبة لا على مندوبه أو مديره أو مستخدمه . (إيتدائى مختلط فى ٢٣ فبراير سنة ١٩٤٢ الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء ، مبادئ القضاء فى الضرائب للاستاذ محمد عبد الحميد السكرى طبعه ١٩٥٣ ص ١٩٦ رقم ٧٦٩) وانظر حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٤٩ فى مجموعة الجرف جزء ٥ ص ١٨٧ المبدأ ٧١١ . وتتلخص القضية التى صدر فيها هذا الحكم فى أن أحد الشركاء فى شركة تضامن اشترى حصص شركائه الآخرين واشترط البائعون عليه أن يتحمل الضريبة المستحقة على أرباحهم فى المدة السابقة على إنسحابهم من الشركة مهما بلغت قيمتها . وعقب ذلك أرسلت المصلحة إلى الشريك المشتري نماذج هذه الضريبة وأعلته فى هذه النماذج أنها تتمسك بتقدير أرباح « الشركة » التى آلت إليه بمبالغ معينة ، إلا أن المصلحة عادت فأخطرت باقى الشركاء السابقين بالضريبة ، فأخطرها المشتري بدوره بأنه هو المسؤل عن الضريبة المذكورة طبقاً لاتفاقه مع شركائه ، إلا أن المصلحة لم تعترف بهذا الاتفاق وقامت بتوقيع الحجز على هذا المشتري ثم حجزت على أموال بعض الشركاء الباقين عندما لم تف المحجوزات بمستحقات المصلحة ، فطعن هؤلاء الشركاء فى الحجز الموقع على أموالهم واستندوا ضمن ما استندوا إليه إلى قبول المصلحة التزام الشريك المشتري أمامها بالضريبة دون سواء ، فرفضت للمحكمة هذا الدفع استناداً إلى أن الاتفاق بين الشركاء على تحمل أحدهم بالضريبة لا يلزم المصلحة ولا يجوز دون استعمال سلطتها فى الرجوع على كل من عمل شخصياً للوفاء بما عليه من الضريبة .

ويجب التمييز بين الملتزم الأصلي بالدين الضريبي والمسئول عن أدائه . فقد يرى المشرع مساءلة الغير عن أداء الدين الضريبي إما بإعتباره مديناً متضامناً مع الدين الأصلي أو بإلزامه بأداء الدين بدلاً منه . والمسئولية عن طريق التضامن قد فرضها المشرع من قبيل الجزاء مثال ذلك : ما نص عليه في المادة ٤٥ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة على الشركات من أنه يجب على كل من يشتري عقاراً أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلاً إلى البائع من تركه أو من وصية ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات أن يتثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة وإلا مسئولاً بالتضامن مع الوارث البائع عن وفاء الرسوم المتأخرة وكل من يشتري منقولات مع علمه بعدم وفاء رسوم الأيلولة يكون مسئولاً بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع^(١)

وما نصت عليه المادة ١٧٩ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل من أن الشركاء مع الممول على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها في كل من هذين القانونين أو بعضها باستعمال طرق احتيالية يعتبرون متضامنين مع الممول في ما يترتب على ما فعله فروق الضرائب (تقابلان المادة ١٦٩١ من القانون العام للضرائب في فرنسا)^(٢) .

وقد يفرضها القانون لضمان تحصيل الضريبة مثال ذلك ما نص عليه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في المادة ٣٠ / ٢ من أن المتنازل والمتنازل له عن المنشأة مسئولان بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل .

ومن أجل تحقيق هذا الغرض - أى ضمان تحصيل الضريبة - أخذ القانون الضريبي بنظام الحجز عند المنع فأوجب على بعض

(١) أنظر في التمييز بين الدين الضريبي والمسئولية عنه Ingrosso للرجع السابق ص ٦٧ رقم ٨٣ .

(٢) تروتاباس ، للرجع السابق ص ٣٠٩ رقم ٣٢٨ .

الأشخاص غير المدينين بالضريبة^(١) حجزها عند منبعها وأدائها إلى الإدارة الضريبية مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ من أن أصحاب العمل والملتزمين بالمعاش أو بالإيراد هم الذين عليهم توريد الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم .

ويلاحظ أن لا يترتب على وفاة الممول إلزام الورثة شخصيا بالدين الضريبي ، وإنما طبقا للقاعدة المعمول بها في القانون المصري لا تركة إلا بعد سداد الديون ، فان التركة لا يتناولها رسم الأيلولة إلا بعد استبعاد ما عليها من الديون الضريبية التي على المورث . (المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات) .

ولا يخل ذلك بما جرى عليه المشرع في بعض الحالات من إلزام الورثة بأداء الضريبة المستحقة على مورثهم (أنظر المادة ١٧٣ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) مادام أن نطاق هذا الإلزام لا يتعدى مال التركة . وفي هذه الحالة يعتبر الورثة طرفاً سلبياً في علاقة ضريبية يترتب عليها إلزامهم بأداء ديون مورثهم الضريبية من مال التركة .

وعلى عكس ذلك فإن القانون الفرنسي يلزم الورثة شخصيا بديون المتوفى متى قبلوا التركة .^(٢)

والطرف السلبي في العلاقة الضريبية قد يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً^(٣) على أننا ننبه بأنه لا يكفي لاعتبار شخص ما طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية أن يكون مخاطباً بالقانون الضريبي وإنما يتعين فوق

(١) تروتاباس ، المرجع السابق ص ٣٠٩ رقم ٣٢٩ ، حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٩٤ .

(٢) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ١٢٥ رقم ٣٥ - ودبلوجو - المرجع السابق - ص ١٢٥ رقم ٣٥ . ويلاحظ أن رسم الأيلولة يفرض على الوارث شخصياً لأنه لا ينشأ إلا بعد الوفاة .

(٣) المرجع السابق ص ١٧ رقم ١٩ Ingresso .

ذلك أن تتوافر لديه الأهلية^(١) اللازمة لممارسة هذا الالتزام وهو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية *Capacità tributorie* .

ويرجع في تحديد أهلية الالتزام بأداء دين الضريبة إلى مقررره القانون المدني من أحكام الأهلية ، فيسأل السولى أو الوصى أو القيم حسب الأحوال عن الالتزام الضريبى ويعتبر مسئولا عن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية باعتباره ممثلا للقاصر المكلف بأداء الضريبة .^(٢)

كما تسرى قواعد الأهلية المنصوص عليها فى القانون المدنى على الالتزامات الضريبية التى يقصد بها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها .^(٣) وتبعاً لذلك فإن الممثل القانونى لنقص الأهلية الذى يلتزم بأداء دين الضريبة يقع عليه فى الوقت نفسه عبء مباشرة الالتزامات الضريبية الأخرى المتعلقة بهذا الدين باعتبارها من أعمال الإدارة . وهذا المعنى هو ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة ٦ (ب) من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية . والمادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات .

(١) ترونياس - المرجع السابق - ص ٣٠٨ رقم ٣٢٨ . حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٨٢ . وبهذا المعنى نعمت للادة ٥٠٠ / ٢ من القانون المدنى السويسرى على أن الورثة ملزمون شخصياً بدين الماترى ، وقد ذهب الفقه إلى أن هذا النص يطبق على التزامات القانون العام - ومنها الالتزامات بدين الضريبة - أسوة بآلتزامات القانون الخاص . (جاك ميشيل) المرجع السابق ص ٨٨ .

(٢) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ١٢٥ رقم ٣٥ . ودبلوجو - المرجع السابق - ص ١٢٥ رقم ٣٥ . Ingresso ، المرجع السابق - ص ١٧ رقم ٢٠ .

(٣) أنظر A. Dus - المرجع السابق - ص ٣٢٩ رقم ٩٣ وص ١٣٠ رقم ٣٦ . وحسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٧٢ .

وهذه النصوص المتناثرة التي أكدت واجب الممثل القانوني لناقص الأهلية في مباشرة الالتزامات الضريبية تكشف عن قاعدة عامة بالنسبة إلى جميع أنواع هذه الالتزامات .

ويجب أن يلاحظ الفارق الهام بين مسؤولية الممثل القانوني لناقصى الأهلية (الولى أو الوصى أو القيم أو الوكيل عن الغائب) وبين مسؤولية الغير الذى يلزمه القانون بأداء الضريبة وإن لم يكن مدينا بها كما في حالة حجز الضريبة عند المنبع .

ذلك أن مسؤولية الممثل القانوني تنظمها القواعد العامة في الأهلية في القانون المدنى بينما تخضع مسؤولية الغير للقواعد التى ينص عليها قانون الضريبة . هذا إلى أن الممثل القانوني لناقصى الأهلية لا تتبع بشأن أمواله الخاصة إجراءات التنفيذ عند عدم أداء الضريبة وإنما ترد على الأموال لناقصى الأهلية - وذلك بخلاف الغير الملزم بأداء الضريبة فإن التزامه هذا ينظمه القانون الضريبى^(١) ويجعل الملتزم مسئولاً في ماله الخاص عن الوفاء بالدين الضريبى .

وبالنسبة إلى الشخص المعنوى فإن ممثله القانوني يعتبر الطرف السلبي في العلاقة الضريبية .

٤٧ - الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية :

يبين مما عرضناه آنفا عن العلاقة الضريبية التى ينشؤها القانون الضريبى وتحديد الطرف السلبي لهذه العلاقة ، أن القانون الضريبى يضع نوعاً من التنظيم الخاص يخضع له أشخاص معينون يشكلون الطرف السلبي في العلاقة الضريبية . وهذا هو الأصل إلا أن القانون الضريبى قد ينص على نوع من التنظيم العام الذى يترتب عليه اعتبار

(١) حين خلاف - المرجع السابق - ص ١٩٨ .

جميع الأشخاص طرفاً سلبياً في نوع معين من العلاقات الضريبية كما في المادتين ٣٢ و ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة .^(١) فالجرائم الواردة في هاتين المادتين تنطوي على مخالفة نوع معين من الالتزامات الضريبية التي ترد على عاتق شخص معين وإنما يتحملها الكافة دون تمييز .

ولما كان أثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية وبعض الأشخاص ، فإنه يمكن القول بأنه طالما أن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية التي نشأ عنها هذا الواجب ، فإنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية . فمثلاً لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم تقديم الإقرار سوى من كان ملزماً بتقديم الإقرار ولا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد إلا من كان ملزماً بأداء الضريبة ، وهكذا .

أما في الحالات الاستثنائية التي يضع فيها النص الضريبي نوعاً من التنظيم العام فإن القانون لا يشترط توافر صفة معينة فيمن يلتزم بمراجعة ما يقضى به هذا التنظيم من واجبات . وعلى هذا الأساس يصلح كل شخص لا يعتبره فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية المترتبة على مخالفة أحكام هذا التنظيم العام .

(١) نصت المادة ٣٢ على معاقبة كل من باع أو عرض للبيع طوابع أوراق دمغة بسعر يزيد على السعر المقرر لها . ونصت المادة ٣٠ على معاقبة كل من صنع أو حمل في الطرق للبيع أو وزع أو عرض للبيع مطبوعات أو نموذجت منها تكن طريقة صنعها تشابه ببيتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب المشابهة تسهل قبولها بدلاً من الأوراق المقلدة ، ومعاقبة كل من استعمل أو باع أو شرع في بيع طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك ومعاقبة كل من تعمد من موظفي الحكومة أو غيرهم إسائة استعمال ، اختتام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع مال على خزانة الدولة .

وقد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد الأطراف السلبيون في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة ،^(١) وفي حالات تعدد الملتزمين بأداء عمل واحد معين كما بالنسبة إلى التزام الورثة والموصى لهم والموهوب لهم وعلى من آل إليه الاستحقاق في وقف أو على من ينوبون شرعاً عن واحد ممن ذكروا أن يقدموا المصلحة الضرائب في خلال ثلاثين يوماً من حدوث الوفاة إقراراً مؤقتاً وقائمة جرد تفصيلية .^(٢)

والضابط في تعدد الفاعلين في الجريمة الضريبية أن يكون كل منهم ملتزماً بالالتزام الضريبي ذاته الذي وقعت الجريمة بمخالفته .

ويلاحظ أنه لا محل في الجرائم الضريبية - المخالفة للتنظيم الخاص - بما استقر عليه قضاء محكمة النقض من أنه يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة من قام بدور مباشر في تنفيذ الجريمة اقتضى وجوده على مسرحها وإتيانه عملاً من الأعمال المكونة لها .^(٣) وعلة ذلك هو ما سبق أن أكدناه مراراً من أن الفاعل الأصلي في هذه الجرائم هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية .

فإذا أمكن تصور الإشتراك في هذه الجريمة عن ليس طرفاً سلبياً في هذه العلاقة المذكورة - كما سنبين - فإنه لا يمكن أن يؤدي هذا الاشتراك إذا ماتم بطريق المساعدة لمجرد أن الشريك قد قام بدور مباشر في تنفيذ

(١) راجع ترقاباس - ص ٣٠ رقم ٣٢٨ . وانظر على سبيل المثال المادة ٥٩/٢ من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٣٩ التي نصت على تضامن المنازل له عن المنشأة في المسؤولية عما استحق من ضرائب عن المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل .

(٢) المادتان ١٩ و ٢٠ من القانون رقم ١٤٢ سنة ١٩٤٤ .

(٣) نقض ٢٣ يولية سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام من ١٠ ص ٦٨٨ رقم ١٥٣ ، ٤ نوفمبر سنة ١٩٥٨ ص ٩ رقم ٨٧٩ ، ٢١٦ ، ٩ ديسمبر سنة ١٩٥٧ ص ٨ رقم ٩٦٤ ، ٢٦٥ ، ٦ مارس سنة ١٩٥١ ص ٢ رقم ٧٢٣ ، ٢٧٣ ، ٢٠ يناير ١٩٤٨ مجموعة القواعد جزء ٥ ص ٤٧٠ رقم ٥١٣ ، أول ديسمبر سنة ١٩٤٧ جزء ٧ ص ٤٠٧ رقم ٤٣٢ ، ٦ مايو ١٩٤١ سنة ١٩٤١ جزء ٥ ص ٥٢٦ رقم ٣٦٩ ، يناير سنة ١٩٤٠ جزء ٥ ص ٦٧ رقم ٤٥ .

الجريمة على مسرح ارتكابها إلى اعتباره فاعة أصلياً فيها . مثال ذلك في جريمة التهريب الجمركى من يساعد مستورد البضاعة المراد تهريباً من الضريبة بمحاولة تلهية رجال حرس الجمارك الواقفين على الباب لتمكين المستورد من تهريب البضاعة فهذا الجانى طالما أنه ليس ملزماً بدفع الضريبة الجمركية عن البضاعة المهربة أى لا يعد طرفاً في علاقة ضريبية بينه وبين الدولة ، فإنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة التهريب الجمركى وإنما مجرد شريك فيها بطريق المساعدة مع أن الدور الذى قام به هذا الجانى من شأنه أن يجعل فاعلاً أصلياً تطبيقاً للمعيار الذى أخذت به محكمة النقض في جرائم القانون العام .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية العامة - كالالتزام بعدم تقليد طوابع مصلحة الضرائب ، حيث يشمل الطرف السلبى في العلاقة الضريبية لجميع الأشخاص دون تمييز فإنه تنطبق بشأنها القواعد العامة في قانون العقوبات الضريبى بشأن الفاعل الأصل .

٤٨ - الجريمة التى تقع بفعل الغير :

الأصل في القانون الضريبى ، كما بينا أنه يقيم تنظيمياً خاصاً من شأنه أن ينشئ علاقات ضريبية لها طرف سلبى معين يعتبر وحده الفاعل الأصل فى الجريمة الضريبية . على أنه قد يعهد هذا الطرف السلبى إلى الغير بالوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه مثال ذلك أن يوكل الممول فى ضريبة الإيراد العام شخصاً فى دفع الضرائب وتقديم إقرارات الضريبة ، فيهمل هذا الأخير فى الوفاء بهذه الالتزامات . فما أثر ذلك على مسئولية الملتزم الأصل ومن هو الفاعل للجرائم المترتب على مخالفة هذه الالتزامات ؟ .

يجب أن يستبعد من نطاق البحث بادية ذى بدء الممثل القانونى لناقصى الأهلية ومن فى حكمهم لما سبق أن قلناه من أن هذا الممثل

القانونى يعتبر المسئول عن القيام بالتزامات الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لا ناقص الأهلية ومن فى حكمه الذى يمثله - مما تقتضاه أن هذا الممثل القانونى يعتبر فاعلا للجريمة التى وقعت منه .^(١) ومع ذلك فقد ذهب البعض^(٢) إلى أن الممثل القانونى حين يقع منه الفعل المكون للجريمة الضريبية يعتبر ناقص الأهلية ومن فى حكمه فاعلا للجريمة معه باعتبار أنه قد نال الفائدة المترتبة على وقوع هذه الجريمة وهو رأى مردود بأن المسئولية الجنائية فى الجريمة الضريبية هى مسئولية شخصيه وليست مسئولية مادية ، مما لا يتفق معه تقرير مسئولية ناقص الأهلية ومن فى حكمه لمجرد أن الجريمة عادت عليه بالفائدة . وذهب رأى آخر إلى أن ناقص الأهلية ومن فى حكمه قد يعتبر شريكا بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة حسب الأحوال ، وأن الممثل القانونى لا يعتبر فاعلا للجريمة لأنه ليس طرفا فى علاقة معينة وبينه وبين الدولة - وهو رأى غريب على القانون لما ينتهى إليه من نتيجة شاذة مؤداها وجود جرائم لا فاعل لها ، فضلا عن أن الممثل القانونى كما بينا يعتبر المسئول عن الالتزامات الضريبية الملقة على عاتق الطرف السلبى .

والخلاصة إذن أن الممثل القانونى هو الفاعل الأصلى للجريمة الضريبية التى تقع بمخالفته الالتزامات الضريبية المفروضة عليه . أما ناقص الأهلية ومن فى حكمه فلا يسأل إلا عن الاشتراك فى الجريمة التى يرتكبها ممثلهم القانونى وذلك متى توافرت لديهم الأهلية الجنائية وقاموا بفعل من أفعال الاشتراك .

وإذن فإن نطاق البحث ينحصر فى بيان من يعتبر فاعلا أصليا للجريمة الضريبية عندما يقع الفعل المكون لهذه الجريمة ممن وكل إليهم الطرف السلبى القيام بالالتزام الضريبى الذى وقعت الجريمة بمخالفته .

(١) راجع A. Dub ، - المرجع السابق - ص ٣٢٨ و ٣٢٩ رقم ٩٣ .

(٢) راجع جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٩٧ .

وننبه إلى أن هذا البحث يتصل اتصالاً وثيقاً ببحث المسؤولية الجنائية الضريبية . وهو ما سنتعرض له بالتفصيل عند دراسة الركن المعنوي . ونوجز في هذا المقام فنجتزئ بالإشارة إلى أن قانون العقوبات الضريبى يتميز بأن معظم جرائمه لها طبيعة المخالفات أى من نوع الجنح المخالفات « délits contraventions » أو المخالفات المجنحة . وهذه الجرائم - كما سنين - لا يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائى أو الخطأ غير العمدى بل يستوى فيها توافر أى من نوعى الخطأ المذكورين دون أن يؤثر أحدهما فى التكييف القانونى للجريمة .

ولما كان القانون الضريبى - كما سبق أن أكدنا - لا يعتد إلا بالطرف السلبى فى العلاقة الضريبية أو الممثل القانونى له ، ولا يقيم وزناً للاتفاقات الخاصة التى قد يعقدها هذا الطرف السلبى مع الغير للقيام بما عليه من التزامات ضريبية نيابة عنه .

لما كان ذلك ، فإذا إذا أهمل الغير فى مباشرة الالتزام الضريبى ، فإن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية يكون وحده هو المسئول عن ذلك باعتباره فاعلاً أصلياً ، وبعبارة أخرى يعتبر فى نظر القانون الضريبى - مخالفاً لما ألقى عليه من التزامات ضريبية .^(١) فمسئولية هذا الطرف السلبى تكون عن مسلكه الشخصى الذى انحصر فى الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذى أتاه الغير .^(٢)

وعلة ذلك واضحة بالنسبة إلى الجرائم السلبية ؛ لأن الالتزام بالقيام بعمل معين يقع أساساً على عاتق الطرف السلبى . فإن لم يباشره وقعت الجريمة بفعله هو . فالممول الذى يترك لوكيله مهمة تقديم

(١) A. Dus - المرجع السابق - ص ٢٠٢ رقم ٥٧ . ويلاحظ أنه إذا أوفى الغير بالالتزام الضريبى فإن الجريمة لا تقع بسبب عدم تحقق النتيجة فى جرائم الإيجابية - وهو السير فى العالم الخارجى - أو بسبب عدم تحقق الوضع السلبى اللازم توافره فى الجرائم السلبية - وهو عدم تحقق الإلتزام الضريبى الذى فرضه القانون .

(٢) Villey - تعليق على نصوص ١٢ مايو سنة ١٨٩٣ سبرى ١٨٩٤ - ١ - ٢٠١ .

الإقرار أو دفع الضريبة في الميعاد يعتبر مخالفاً لالتزامه الضريبي إذا لم يقدم الإقرار أو لم يؤد الضريبة في الميعاد ، ولا يحول دون وقوع الجريمة توقيعه قيام الغير بالوفاء بالالتزام الضريبي مادام القانون قد قصر عبء الالتزام على عاتق الطرف السلبى وحده دون غيره .

ولا يتغير الحل بالنسبة إلى الجرائم الإيجابية ، فإن مقتضى التزام الطرف السلبى بالامتناع عن عمل معين أن يلتزم بالضرورة بمنع وقوع هذا العمل إذا قام به من ينوب عنه من الغير . مثال ذلك : الالتزام الواقع على من يشغل عادة بتأجير الخزائن وتكون لديه خزائن مؤجرة كلها أو بعضها لشخص توفى بعدم السماح بفتح الخزانة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب فهو يقتضى الالتزام بمنع الغير من القيام بهذا العمل ، فإن عهد إليه بالقيام بالالتزام المذكور تعين عليه أن يقوم بمراقبته للتحقق من مباشرته طبقاً للقانون . وإهماله فى المراقبة هذا يؤدى إلى عدم منع الغير من القيام بالعمل المحظور عليه أداءه . وبالتالي إلى الإخلال بالالتزام المفروض عليه بالامتناع عن هذا العمل . فإذا قام الغير بفتح الخزانة للورثة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب كان الطرف السلبى مسئولاً عن هذا الفعل باعتباره فاعلاً أصلياً .

ولا محل هنا للتساؤل عن السند القانونى لمساءلة الطرف السلبى عن الجريمة الإيجابية المترتبة على هذا الامتناع - كما ذهب البعض - لأن الجنح والمخالفات - ومنها معظم الجرائم الضريبية - لا يشترط فيها توافر القصد الجنائى لدى الجانى ، بل يكفى مجرد تحقيق الخطأ غير العمدى لمساءلته عن النتيجة . ومن المسلم أن الخطأ غير العمدى كما قد يقع فى صورة إيجابية فإنه قد يتم فى صورة سلبية ،^(١) وبالتالي فإن مجال البحث

(١) بينما ذهب القضاء الفرنسى إلى عدم إقرار مسببية الإمتناع فى الجرائم العمدية فقد اتجه على العكس من ذلك إلى إقرار هذه المسببية فى الجرائم غير العمدية . (انظر نقض فرنسى جنائى ١٩ فبراير سنة ١٩٥٧ J.C.P. 1957. V. 50 ومحكمة Pau فى ٢ ديسمبر سنة ١٩٤٣ J.C.P. 1944. 11. 2724 .

في مدى اعتباره الإمتناع سببا للجريمة الضريبية ينحصر في الجرائم العمدية. (١)

وقد أقر القضاء مبدأ مسؤولية الملتزم الأصل جنائياً عن أفعال تابعة في المخالفات والجناح التي من طبيعتها مادام الإلتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده - ف قضى بمسئولية المالك عن مخالفة الإلتزام بالكسب والرى إذا وقعت من المستأجرين. (٢) ومسئولية المقاول عن مخالفة تابعة للوائح المتعلقة بعربات الكسح. (٣) ومسئولية الصيدلى الملتزم بممارسة مهنته بنفسه عن مخالفة المحضر لقانون الصيدلة، (٤) ومسئولية رب العمل عن مخالفات لوائح العمل التي ارتكبتها تابعوه، (٥) ومسئولية مالك المنزل الذي ينذره مكتب الصحة بتفريغ بئر في فناء منزله مما به من مواد ضارة بالصحة فيعهد بهذه العملية إلى أحد المقاولين فلا يقوم بها هذا الأخير في الميعاد القانوني. (٦)

وننبه إلى أنه في هذه الحالات وإن كان الفعل الذي يقوم به الغير يؤدي إلى الإخلال بالإلتزام الضريبي، إلا أن مساءلة الطرف السلبي عن هذا الإخلال إنما تقرر عن نشاطه هو الشخصى في الإخلال

(١) ولهذا اقتصر نص المادة ٤٦ من مشروع قانون العقوبات الموحد بشأن الجرائم الاجنبية التي تقع بطريق الترك على الجرائم المقصودة (العملية).

(٢) نقض جنائى - فرنسى ٢٢ أكتوبر سنة ١٩٣٦ سبرى ١٩٣٨ - ١ - ٣٧ ، ٢١ ديسمبر سنة ١٩٠٧ سبرى ١٩١٠ - ١ - ٥٩٣ ، ٣ ديسمبر سنة ١٨٨٠ سبرى ١٨٨١ - ١ - ٤٨٥ ، محكمة السين ٢٦ يونية سبرى ١٩٠٢ - ٢ - ٢١٩ .

(٣) نقض جنائى - فرنسى ٤ يونية سنة ١٨٤٢ - ١ - ٨٨٥ . وانظر مقال كوست السالف الإشارة إليه ص ٦٣٧ .

(٤) نقض جنائى - فرنسى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٤٤ دالوز ١٩٤٥ - ٣٩١ - ١٢ مايو سنة ١٨٩٣ سبرى ١٩٠١ - ١ - ٢٠١ وتعليق Villey .

(٥) نقض جنائى - فرنسى ٢٨ فبراير سنة ١٩٥٦ دالوز ١٩٥٦ - ٣٩١ ، ٣٠ نوفمبر سنة ١٩٥٠ دالوز ١٩٥١ - ١٦١ ، ٢٣ نوفمبر سنة ١٩٥٠ مجموعة الأحكام (Bull) رقم ٢٦٧ .

(٦) نقض مختلط - ١٢ ديسمبر سنة ١٩١٨ د عمر السعيد ص ١٤٥ هامش ٥٦ .

بالالتزام المفروض عليه وحده لا بسبب الفعل الذى ارتكبه الغير أى أن مسئوليته عن الجريمة هى مسئولية شخصية وليست مسئولية عن فعل الغير . (١)

وعلى هذا الأساس تنعقد مسئولية الملتزم الأصلى متى قام الغير بالفعل المؤدى إلى الإخلال بالالتزام ، ولو تم ذلك منه عن عمد أو إهمال ، مادامت الجريمة التى وقعت لا يشترط لقيامها توافر القصد الجنائى لدى الفاعل . (٢)

وغنى عن البيان أن المسئولية الشخصية للملتزم الأصلى عن الجريمة التى تتحقق بفعل الغير انما تنحصر بالنسبة إلى الجرائم التى تقع مخالفة للالتزامات مفروضة عليه وحده ، وهو مالا يتحقق إلا إذا كان النص الذى فرض الالتزام يضع تنظيميا خاصا لا يتوجه به إلا لمن توافرت فيهم صفات معينة ، وهو أمر تتميز به معظم الالتزامات الضريبية كما بينا من قبل .

هذا إلى أن ما قلناه فيما تقدم بشأن مسئولية الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية يتحدد بالجرائم الضريبية التى هى من نوع المخالفات المجنحة ، وهى تشكل كما قلنا معظم الجرائم التى ينظمها قانون العقوبات الضريبى .

أما فى الجرائم العمدية ، فحيث يستلزم القانون توافر القصد الجنائى لدى المتهم فإنه يلزم إثبات هذا القصد بالنسبة إلى الملتزم الأصلى لا بالنسبة إلى الغير الذى يقع منه الفعل المكون للجريمة . فمثلا فى جريمة تقديم إقرارات مزورة وهى جريمة عمدية ؛ إذا وكل الممول إلى شخص مهمة تقديم هذا الإقرار فقام هذا الأخير بالادلاء ببيانات غير صحيحة فى هذا الإقرار ، فإن الممول لا يسأل عن هذه الجريمة ولو توافر

(١) أنظر روجر - المرجع السابق - ص ٣٦ .

(٢) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ٢٠٢ رقم ٥٧ .

القصد الجنائي في حق الغير ، لأن العبرة كما قلنا بتوافر هذا القصد لدى الملتزم الأصلي نفسه . ولا يقال بأن الممول - وهو الملتزم الأصلي بتقديم الإقرار الصادق قد خالف هذا الالتزام بعدم مباشرته بنفسه وترك العبء لغيره دون أن يقوم بمراقبة هذا الغير لمنعه من مخالفة الالتزام المذكور . لا يجوز التحدى بهذا القول طالما أنه يشترط في هذه الجريمة توافر القصد الجنائي لدى الممول نفسه ، مما يقتضى تبعاً لذلك توافر إرادة النتيجة ، وهو ما لم يتحقق في المثال السابق باعتبار أن الممول حين خالف الالتزام المفروض عليه لم يكن يتوقع أن يدلى فيه الغير ببيانات غير صحيحة وهو ما ينفي إرادة النتيجة التي هي من عناصر القصد .^(١)

أما إذا توافر لديه القصد الجنائي سواء بتحريض الغير أو بالاتفاق معه على الإخلال بالالتزام ، أو بعلمه بنية الغير بهذا الإخلال وتركه إياه يحقق ما نوى راغباً في النتيجة المترتبة على ذلك ، فإنه يعتبر مسئولاً عن الجريمة العمدية بوصفه فاعلاً أصلياً .

وخلاصة ما قدمناه أن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية يعتبر فاعلاً أصلياً للجريمة الضريبية متى وقعت نتيجة الإخلال بالالتزام المفروض عليه ولو قام الغير بالفعل المؤدى إلى هذا الإخلال مادام هو المدين الأصلي بهذا الالتزام وعليه وحده ينسب الإخلال به . هذا إلا إذا كانت الجريمة عمدية فلا تقع الجريمة الضريبية بمجرد عدم مباشرة تابعة الالتزام المفروض عليه ، ما لم يتوافر في حقه القصد الجنائي .

نلك هي القاعدة ؛ تطبيقاً لمبدأ المسؤولية الشخصية أى لا جريمة

(١) على أنه في هذا المثال يعتبر الملتزم الأصلي فاعلاً في جريمة عدم تقديم الإقرار ، وذلك باعتبار أن القانون يلزمه بتقديم إقرار صحيح ، وهو ما لم يبشره . هذا فضلاً عن اعتبار الغير في هذه الحالة شريكاً لفاعل حسن النية طبقاً للمادة ٤٢ عقوبات .

بلا خطأ « Nullum crimen sine culpa » .^(١) على أن القانون قد يخرج عن هذه القاعدة فينص صراحة على مسئولية الشخص عن الجريمة ولو لم يأت هو الفعل المادى المكون لها ، مؤسساً ذلك على افتراض الخطأ « Présomption de culpabilité »^(٢) مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ١٧٨٠ من القانون العام للضرائب فى فرنسا من أن ملاك البضائع يكونون مسئولين عن أعمال تابعيهم من عمال وموظفين وخدم بالنسبة إلى الضرائب والمصادرة والغرامات والمصروفات وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض الفرنسية بمسئولية المالك عن تزوير تابعة أقراراً باسمه .^(٣) مع أنها جريمة عمدية .

وقد ذهب البعض إلى أن ما نصت عليه المادة (٣٣) من قانون الدمغة الإيطالى^(٤) رقم ٤٩٢ الصادر فى ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ ؛ من أن القضاة والموظفين العامين ومسجلى العقود والمحامين وغيرهم ممن أورده هذا القانون مسئولين بالتضامن مع المتهمين بالجرائم المتعلقة بالمحررات التى تقدم إليهم أثناء تأدية وظيفتهم من قبيل المسئولية عن فعل الغير والصحيح أنها مسئولية شخصية بسبب قبول محرر لم تدفع عنه ضريبة الدمغة .^(٥)

(١) أنظر نقض جنائى فرنسى - ٢٦ فبراير سنة ١٩٥٦ .

J. C. P., 1956, 11, 3904 .

Roger merle : Droit pénal générale, - 1957 - P. 211 .

Roux : Cours de droit criminel français, t. 1, - 1927. P. 359 .

Maurice Costes : De quelques considérations sur la responsabilité pénale dite du fait d'autrui .

وراجع محمد مصطفى القليل المسئولية الجنائية - طبعة ١٩٤٥ - ص ٩٦ .

(٢) راجع ديلوجوفى الخطيئة - المرجع السابق - ص ١٣١ وما بعدها رقم ٢٢٦ وما بعده . ومن أمثلة ذلك فى قانون العقوبات العام المصرى المادة ١٩٥ عقوبات والمادة ٣٨ من القانون رقم ٣٧١ سنة ١٩٥٦ فى شأن المحال العامة والمادة ٢٢ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٤٩ المعدلة بالقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الأندية . والمادة ١٥ من الرسوم بقانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٠ الخاص بشئون التسعير الجبرى والمادة ٥٨ من المرسوم بقانون رقم ٩٥ سنة ١٩٤٥ بشأن التموين .

(٣) نقض جنائى ٣ يناير سنة ١٩١٨ - موسوعة دالوز جزء ١ - ص ٥٦٠ رقم ١٦٠ .

(٤) La legge di bollo .

وقد كانت المادة (٣٦) من اللائحة الجمركية تنص على تحصيل الغرامة التي يحكم بها من الفاعلين والشركاء . وكذا من أصحاب البضائع وقباطين السفينة ، إلا أنه يلاحظ أن إلزام أصحاب البضائع والقباطين بالغرامة عن التهريب الجمركى الذى وقع من غيرهم لا يعنى مساءلتهم عن الجريمة التى وقعت من الغير نظراً إلى أن التهريب الجمركى فى ظل تلك اللائحة لم يكن يعتبر جريمة .

والآن وقد فرغنا من تحديد من هو الفاعل الأصل فى الجريمة الضريبية سواء وقعت بفعله أو بفعل غيره علينا أن نحدد من هو الشريك فيها .

المطلب الثانى

الشريك

٤٩ - من هو الشريك :

قلنا إن الفاعل الأصل فى الجريمة الضريبية هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية . ومقتضى ذلك أن الجريمة الضريبية - فى الأصل - لا تقع إلا من توافرات لديه صفة خاصة ، إلا أنه وفقاً للنظام الذى أخذ به القانون المصرى يستمد الشريك اجرامه من تجريم الفعل الذى ساهم فيه لا من إجرام الفاعل نفسه ، فهى إعاقة قاصرة على الجريمة نفسها دون مرتكبها ، بمعنى أنه لا يحول دون اعتبار الشخص شريكاً فى جريمة ما أن يقتضى القانون فاعلها وصفاً معيناً لا يتوافر فى الشريك بحيث لا يمكن وقوع هذه الجريمة من الشريك^(١) . مثال ذلك :

(١) دونيه دى فاير - المرجع السابق - من ٢٥١ رقم ٤٣٣ .

اشتراك أحد الأفراد العاديين في جريمة رشوة أو اختلاس ارتكبتها موظف عمومي ، واشتراك امرأة في جنابة اغتصاب أنثى . وبناء على ذلك حكم بأن يعتبر شريكا في الإفلاس بطريق التدليس من ساهم مع التاجر في ارتكاب هذه الجريمة بفعل من أفعال الاشتراك ولو لم يكن هو يحمل هذه الصفة^(١).

لما كان ذلك ، فإنه وإن كانت الجرائم الضريبية - بحسب الأصل - لا تقع إلا من أشخاص ذي صفة معينة ، فإنه يجوز فيها الاشتراك ممن لا يتوافر فيهم هذه ، وبعبارة أخرى يجوز فيها الاشتراك ممن لا يمكن لهم أن يكونوا غير شركاء^(٢) .

والآن نقسم دراستنا للشريك الجريمة الضريبية إلى قسمين (الأول) في أركان جريمة الاشتراك . (الثاني) عقوبة الشريك .

٥٠ - (أولا) أركان جريمة الاشتراك :

يلزم للعقاب على الاشتراك قانونا توافر الأركان الآتية : (١) وقوع فعل معاقب عليه . (٢) أن يقع الاشتراك باحدى الطرق المبينة في القانون . (٣) قصد الاشتراك .

وأنه وإن كان تحديد أركان الاشتراك أمر يتكفل ببحثه قانون العقوبات العام ، إلا أن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية تقضى العناية ببحث بعض المسائل التي تهمها بوجه خاص ، وهو ما سنقتصر على بيانه في هذا المجال .

(١) نفخ جنائي ١٣ مارس سنة ١٩٣٦ دالوز الأسبوعي ٣٦ - ٢٥٤ ، ٢ أكتوبر سنة ١٨٥٦ سيري ٥٧ - ١ - ٧٩ .

(٢) وتطبيقاً لذلك ذهب القضاء الفيدرالي في سويسرا إلى أنه من بين الجرائم التي تتوقف على صفة معينة في فاعلها « délitte strictement personnels » جريمة الإقراض بالربا الفاحش لأنها تتطلب في فاعلها أن يكون هو الذي يحصل بنفسه على الفائدة غير المشروعة . انظر مقال الأستاذ Hans Schultz في المجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ١٣٥ .

١ - وقوع فعل معاقب عليه :

قلنا أن الشريك يستمد إجرامه من تحريم الفعل لا من إجرام فاعله ومن ثم فيتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية دون عبء بمسؤولية الفاعل ، كما لو توفى أو كان حسن النية (في الجرائم العمدية) .

يستوى في ذلك أن تقع الجريمة تامة ، أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع . غير أنه في جرائم الضرائب التي تدخل في مصاف الجنح يتعين أن ينص القانون على العقاب على الشروع فيها مثل جرائم التهريب الجمركي .

٢ - أن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون :

حصرت المادة ٤٠ من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ٥٨ من المشروع) وسائل الاشتراك في التحريض والاتفاق والمساعدة . كما أشارت المادة ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . إلى هذه الوسائل في صدد الاشتراك في جريمة التحايل للتخلص من أداء الضريبة^(١) .

ويلاحظ أن هذه الوسائل تتميز بأنها إما أن تكون سابقة على ارتكاب الجريمة أو معاصرة لها . أما المساعدة التي قد يقوم بها الغير بعد وقوع الجريمة فانها لا تعد وسيلة من وسائل الاشتراك وإن كانت تشكل في بعض الأحوال جريمة خاصة قائمة بذاتها ، مثال ذلك : حمل طوابع مصلحة الضرائب المقلدة في الطرق للبيع أو توزيعها أو عرضها للبيع ،

(١) الواقع من الأمر أن النص على عقاب الشريك في هذه الجريمة لا يضيف جديداً من حيث مبدأ تجريم فعل الاشتراك باعتباره أمراً تقرره القواعد العامة .

فهذه الأفعال تعتبر جرائم خاصة طبقاً للمادة ٣٠ / ٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ولا تعد اشتراكاً في جريمة صنع هذه الطوابع .

ولا صعوبة في بيان المقصود بالتحريض والاتفاق أما عن المساعدة فإنها تتحقق بتقديم العون لمرتكب الجريمة الضريبية قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل انجائها^(١) ومن أمثلة الاشتراك بالمساعدة في جريمة التخلص من أداء الضريبة بطريق الاحتيال اعتماد المحاسب لبيانات غير صحيحة في ميزانية الممول ، ومن قبيل المساعدة في جريمة التهريب الجمركي من يرشد المهربين إلى الطريق ويراقب رجال الجمارك مع تحذير المهربين عند احتمال الخطر^(٢) .

ولا يتطلب العقاب على المساعدة أن تقترب باتفاق مع الفاعل الأصلي ، مثال ذلك : أن يطلب الممول من وكيله مجرد محتويات محله لاستيفاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الوكيل عمداً بيانات مزودة لذكرها في الإقرار فيقدم هذا الأخير الإقرار المزور بعد علمه بهذا التزوير .

ويثير موضوع الاشتراك بالمساعدة في الجريمة الضريبية أمرين أولهما : في المسؤولية الجنائية للمحاسبين إذا تمت الجريمة بناء على اعتمادهم بيانات غير صحيحة في الإقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو غيرها . ثانيهما : المسؤولية الجنائية للغير إذا ما عهد إليه الملتزم الأصلي بتنفيذ الإلتزام الضريبي فخالفه .

(أ) المسؤولية الجنائية للمحاسبين :

أخذ المشرع الضريبي بنظام الإقرار لمساعدة الإدارة الضريبية في تقدير أرباح الممول الخاضعة للضريبة ، وعنى بوجه خاص بالإقرارات

(١) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٨٦ .

(٢) محكمة جنح Ceret في نوفمبر سنة ١٨٥١ موسوعة دالوز جزء ١ ص ٨٣٠ رقم ٢٤٧ .

الضريبة التي تلتزم المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بتقديمها سنوياً إلى مصلحة الضرائب فأوجب اعتماده وكذا الوثائق المرفق به .^(١) طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة (المادة ٣٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

ولما كان اعتماد المحاسب لازماً لصحة وفاء الممول بالتزامه بتقديم الاقرار أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو التقارير أو المستندات الاخرى التي نصت قوانين الضرائب على تقديمها فان ورود هذا الاعتماد على بيانات غير صحيحة سواء في الاقرار أو المستندات الاخرى المذكورة مع علم المحاسب بعدم صحتها بقصد تمكين الممول من التهرب من أداء الضريبة^(٢) .

ويعد جريمة تعاقب عليها المادة ١٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالسجن . فقد نصت هذه المادة على انه : .

« مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها في قوانين مزاولة المهنة ، يعاقب بالسجن المحاسب الذي اعتمد الاقرار الضريبي والوثائق والمستندات المؤيدة له في الحاليتين الاتيتين : -

١ - اذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢ - اذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو

(١) محكمة السين المدنية ، ٢٩ مارس ١٩٥٨ دالوز ١٩٥٨ - ٤٧٢ .

(٢) قضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسئوليته الجنائية . نقض جنائي ٢٠ يونيو ١٩٥٧ مجموعة الأحكام . للبطرق رقم ٥١٥ .

تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدي الى تقليل الارباح أو زيادة الخسائر » .

وقد دعى القانون العام للضرائب في فرنسا بالنص على عقاب الخبير المحاسب (L'expert comptable) أو المحاسب القانوني (comp-table agréé) إذا ساعد الممول على ارتكاب الغش الضريبي^(١).

ويلاحظ أنه وإن كانت المسؤولية الجنائية للمحاسب تتوقف على توافر القصد الجنائي في حقه ، فإن خطئه المهني في اعتماد الاقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات قد يؤدي إلى تقرير مسؤولية المدنية والتأديبية^(٢).

ب - مسؤولية الغير إذا عهد اليه الطرف السلبي بتففيذ التزامه الضريبي

بينما فيما تقدم أن الجريمة الضريبية التي تقع بالمخالفة للتنظيم الخاص الذي تقيمه العلاقة الضريبية في غالب الامور ، تتوافر في حق الطرف السلبي في العلاقة الضريبية إذا ما أهمل في أداء الالتزام الضريبي المفروض عليه ارتكازا إلى مباشرته بواسطة تابعه الذي لم يباشره بدوره ، سواء كانت الجريمة إيجابية أو سلبية مادامت من طبيعة الجنح المخالفات . والآن في هذا المجال عن مسؤولية هذا الغير إذا لم يباشر الإلتزام الذي عهد به إليه الطرف السلبي^(٣).

(١) انظر المواد - ١٧٣٨ و ١٧٤٥ و ١٨٣٦ من القانون المذكور .

(٢) وقد نصت المادة ١٨٣٦ من القانون للضرائب في فرنسا على أن عقاب الشركاء في الجريمة لا يخل بالجزاءات التأديبية التي توقع على الموظفين العموميين أو مأموري الضبط القضائي ، والخبراء والمحاسبين أو المحاسبين القانونيين . راجع المذكرة القيمة لوكيل النيابة المقدمة إلى محكمة السين المدنية عن حكمها الصادر في ٢٩ مارس سنة ١٩٥٨ سالف الذكر في دالوز ١٩٥٨ .

(٣) تخرج من نطاق هذا البحث بدهاة الأحوال التي اعتبر فيها القانون الوكيل عن الممول طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية ولو لم يكن ممثلا قانونيا ، كما هو الحال في المادة السادسة من اللائحة الجزمكية ، كما بينا من قبل .

وغنى عن البيان أن هذا الغير يعتبر شريكاً مع الطرف السلبى فى الجريمة مع توافر فى حقه التحريض أو الاتفاق ، وإنما يدق البحث إذا قام هذا الغير بعدم تنفيذ الالتزام من تلقاء نفسه . ولاشك أنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً فى الجريمة الضريبية لأنه ليس طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية ، فهل يعتبر شريكاً بالمساعدة فى هذه الجريمة ؟ وواضح بالنسبة إلى الجرائم الإيجابية أن الطرف السلبى قد اطمأن إلى قيام الغير بتنفيذ الالتزام ولم يعمل من جانبه على الوفاء به ارتكناً إليه ، فإذا ما نكل هذا الغير عن الوفاء بالالتزام بالقيام بعمل الأمر الذى من شأنه أن يؤدى إلى وقوع الجريمة الضريبية فإن عمله هذا يعتبر بلا شك من قبيل المساعدة المؤدية إلى وقوع هذه الجريمة . فمثلاً الغير الذى يعهد إليه صاحب الخزنة المؤجرة بعدم فتحها للورثة إلا فى حضور مندوب مصلحة الضرائب يعتبر شريكاً بالمساعدة فى جريمة السماح بفتح الخزنة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب المنصوص عليها فى المادة (٣٤) من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ إذا هو خالف أمر موكله وفتح الخزنة فى غيبة لمندوب المذكور .

ولكن ما الحل فى الجرائم السلبية ، فمثلاً إذا امتنع الغير عن تقديم الاقرار الذى عهد به الممول إليه هل يعتبر شريكاً بالمساعدة فى جريمة عدم تقديم الاقرار .

ويشير هذا السؤال بحثاً حول مدى جواز الاشتراك بالامتناع La « Complicité par abstention » .

ذهب رأى الغالب فى الفقه إلى أن نشاط الشريك يجب أن يكون إيجابياً .^(١)

(١) بوزا ، المرجع السابق ٤٨٣ ص ٧١٠ مقال Legros عن القصد فى الاشتراك الجنائى بمجلة قانون العقوبات والأجرام سنة ١٩٥٢ ص ١٢٥ . وفى هذا المعنى ذهبت محكمة النقض إلى أنه لا جدال فى أن الاشتراك فى الجريمة لا يتكون إلا من أعمال إيجابية ولا ينتج أبداً من أعمال سلبية (نقض ٢٨ مايو سنة ١٩٤٥ مجموعة القواعد جزء ٦ ص ٧١٩ رقم ٥٨٣) . وفى هذا الاتجاه استقر =

وذهب رأى الفقه إلى المساواة بين الفاعل والشريك وأنه ما دام السائد أن نشاط الفاعل قد يكون إيجابياً أو سلبياً فإنه يتعين أن يكون الأمر كذلك بالنسبة إلى الشريك وخاصة أن المادة (٤٠) عقوبات ليس بها ما يقطع بضرورة توافر الإيجابية في وسائل الاشتراك^(١).

ونحن نؤيد هذا الرأى الأخير ، ونرى أن مشكلة الاشتراك السلبى يجب أن تبحث على ضوء الحلول التى انتهى إليها البحث في إمكان وقوع الجريمة الإيجابية بطريق الترك^(٢) والراجع في الفقه هو

القضاء الفرنسى (أنظر نقض ٩ فبراير سنة ١٩٥٠ J. C. P. . ١٩٥٠ - ٤ - ٥٣ ، ١٥ يناير سنة ١٩٤٨ دالوز ١٩٤٨ - ١٠٠ ، ٥ نوفمبر سنة ١٩٤٣ دالوز الهجائى ١٩٤٤ - ٢٩ ، ٢٦ أكتوبر سنة ١٩١٢ سيري ١٩١٤ - ١ - ٢٢٥ وتعليق رو ، ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٠١ دالوز الدورى ١٩٠٢ - ٢ - ٨١ ، Pottiers في ١٢ نوفمبر سنة ١٩٣٥ الجازيت دى باليه ١٩٣٦ - ١٦٧ ، ونقض بلجيكي ٢٤ - سبتمبر سنة ١٩٥١ الباسكرىزى ١٩٥٢ - ١ - ١٣ .

ويلاحظ أن القضاء قد ذهب إلى اعتبار المساعدة الأدبية « assistance morale » التى ترمى إلى تشجيع وتأييد الفاعل في ارتكاب الجريمة من وسائل الاشتراك (أنظر نقض ٥ نوفمبر سنة ١٩٤١ سيري ١٩٤٢ - ١ - ٨٩ وتعليق بوزا ٨ يناير سنة ١٨٦٣ دالوز الدورى ٦٣ - ١ - ٤٣٩ وعكمة إكس في ١٤ يناير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٧ (19 : Somm) ، وقيل عن ذلك أن هذه المساعدة ليست عملاً سلبياً بل إنها في الواقع تنطوي على عمل إيجابى (أنظر شافاننا في موسوعة دالوز جزء ١ ص ٤٥٨ تحت كلمة Complicité رقم ٦٤ ومابعده وروجر ميرل السابق ص ٢٠٢) - عكس ذلك استئناف مصر ١٠ مايو سنة ١٩٠٢ .

(١) قال به Roger merle المرجع السابق - ص ٢٠٢ .

(٢) وقد ذهب الأستاذ Wladzalew Wolter الأستاذ بجامعة Cracovie في تقريره المقدم إلى المؤتمر الدولى لقانون العقوبات المنعقد في أثينا سنة ١٩٥٧ إلى أنه وقد سلم الفقه بوقوع الجريمة الإيجابية بطقن الترك ولو لم ينص القانون على ذلك صراحة فيتعين التسليم بإمكان المساعدة بالامتناع عن أداء واجب خاص لا مجرد واجب عام يعم الجميع مصدرة القانون أو الاتفاق وقد أشار التقرير إلى أن الفقه البولونى سلم بانعقاد المسؤولية في حالات الامتناع عن أداء واجب خاص (المجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ٥٩) .

وقد اتجه الفقه والقضاء الفرنسى إلى عدم إقرار سببية الامتناع إلا في الحالات التى ينص عليها القانون بنص خاص (فونديه فابر ص ٧٢ رقم ١١٧ ، بوزا المرجع السابق ص ٨٩ رقم ٩٧ وانظر عكمة Pottiers في ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٠١ سيري ١٩٠٢ - ٢ - ٣٠٢ وعكمة Pottiers في ١٧ أكتوبر سنة ١٩١٣ سيري ١٩١٤ - ٢ - ٣٥ . عكس ذلك نقض فرنسى ٨ يناير سنة ١٨٦٣ و١٥ مايو سنة ١٨٥٧ وعكمة إكس في ٣١ أغسطس ١٨٥٨ موسوعة دالوز جزء ١ ص ٤٩٥ رقم ٦٩) بينما اتجه الفقه الألمانى إلى إقرار سببية الامتناع . (أنظر تفصيلياً الآراء العديدة في الفقه الألمانى والأحكام المختلفة في القضاء الألمانى في رسالة الدكتور محمود نجيب حسنى ، المرجع السابق ص ٢٣٩ وما بعدها .

المساواة بين الإمتناع والعمل الإيجابي فيما يؤدي اليه من جريمة^(١) . وقد جاء مشروع قانون العقوبات الموحد فاعتنق هذا الإتجاه ؛ إذ نص في المادة ٤٦ منه على أنه إذا إرتكب الجريمة المقصودة بطريق الإمتناع ممن أوجب عليه القانون أو الإتفاق أداء ما امتنع عنه عوقب عليها أنها وقعت بفعله^(٢) .

وهذا المعيار الذى قننه مشروع القانون الموحد هو ما نأخذ به . وعلى ضوء ذلك نقرر أنه إذا اتفق الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية مع آخر على القيام بالتزام معين فامتنع هذا الغير عن أداء الالتزام . فإنه يعد فاعلا أصلياً فى الجريمة المترتبة على هذا الامتناع ويعتبر الغير شريكاً فى هذه الجريمة بطريق المساعدة . ووجه المساعدة هو إمتناعه عما أوجب عليه الاتفاق القيام به مما أدى الى المساهمة فى وقوع الجريمة باعتبار أن الطرف السلبى لم يغفل أداء واجبه الضريبى إلا أداء واجبه الضريبى إلا اعتماداً على ما سيقوم به الغير بناء على اتفاقه معه .

٣ - قصد الاشتراك :

يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائى لدى الشريك ، أى أن يكون الجانى عالماً بالجريمة التى ترتكب ، وقاصداً

(١) انظر فون ليست - المرجع السابق ص ١٩٤ و ١٩٥ ؛ أما القانون الإطالى فقد أكد صراحة سببية الامتناع . فى نص المادة ٤٠ من قانون العقوبات الإطالى (انظر أحكام القضاء الإطالى فى تقرير سببية الامتناع .

« Rassegna di Giurisprudenza sul Codice penale Seconde Appendice , 1957, p.20.no »

وقد اتجه الفقه المصرى إلى إقرار سببية الامتناع . السعيد مصطفى - المرجع السابق - ص ٢٤ ؛ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص ١٩٧ ؛ محمود إبراهيم إسماعيل - المرجع السابق - ص ٩٨ ؛ محمود نجيب حسنى - المرجع السابق - ص ١٧٥ .

(٢) جاء فى الأعمال التحضيرية للمشروع أن هذا النص وضع خاصاً بالجرائم المقصودة لأن الجرائم غير المقصود أساسها الخطأ وهو يتحقق فى معظم حالاته بالامتناع .

بعمله المشاركة في ارتكابها^(١). وكنتيجة لذلك فإنه لما كانت الجرائم غير العمدية لا تقع قانوناً إلا بتحقيق نتيجة غير مقصودة من ارتكابها ، فإنه لا يتصور اتجاه قصد الشريك إلى تحقيق هذه النتيجة - ابتداءً ولا تغيرت طبيعة الجريمة ، مما لا يتصور معه قانوناً وقوع الاشتراك^(٢) .

وتبدو دقة البحث بالنسبة إلى الجناح التي تنتمي إليها معظم الجرائم الضريبية . ووجه الدقة أن القانون لا يتطلب في هذا النوع من الجرائم توافر القصد الجنائي لدى الفاعل اكتفاء بالخطأ غير العمدى . فهل يقتضى القانون في الاشتراك في هذه الجرائم توافر القصد الجنائي لدى الشريك أم أنه يتعين مساواته بالفاعل الأصل والاكْتفاء بمجرد الخطأ غير العمدى .

(١) ولا يكفى مجرد العلم بالجريمة لتوقع الاشتراك بل يجب فوق ذلك أن تتجه نية الجاني إلى المساهمة في الجريمة - فمن يخلد مفتاحاً مع توقع استعماله في سرقة لا يعتبر شريكاً للسارق طالما أن قصده لم يتجه إلى الاشتراك في هذه الجريمة (انظر Robert Legros في مقاله السالف الإشارة إليه ص ١٢٧ ، وجارو جزء ٣ رقم ١٨٠٢ السعيد مصطفى ، المرجع السابق ص ٩٨٢ محمود مصطفى ، المرجع السابق ص ٢٦٩ هامش ٧) على راشد ص ٣٤٢ ، وإن كان هذا الفعل يعد وحده جريمة خاصة طبقاً للمادة ٣٤٢ من قانون العقوبات . ولا يشترط لتوافر قصد الاشتراك في الجريمة انصرافه إلى تحقيق الباعث الذي دفع الشارع إلى ارتكابها إلا إذا كان هذا الباعث قصداً خاصاً في الجريمة (Legros المرجع السابق ص ١٢٧) .

(٢) انظر تقرير الأستاذ دى أسوا في المجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ٥٣٨ . وتقرير الأستاذ Trousse في المجلة المذكورة ص ١٥٦ . جارو جزء ٣ رقم ٨٩٤ . وروجر ميلر ص ١٩٧ . دويني دى فابر رقم ٤٣٤ . بوزا ، المرجع السابق ص ٤٨٢ رقم ١٧٠٨ السعيد مصطفى ص ٣٠٢ . وعلى راشد ص ٣٤٣ ومحمود إبراهيم اسماعيل ص ٣٢٧ . محمود نجيب حسن ص ٣٦٢ رقم ٢٧٦ وانظر Legros المرجع السابق ص ١٢٨ . ويرى أستاذنا العميد محمود مصطفى أن الاشتراك جائز في الجرائم غير العمدية إستناداً إلى أن القانون يتكلم عن المعاونة في الفعل المكون للجريمة ، دون تفرقة بين جريمة وأخرى ، وهذه المعاونة باعتبارها لا تنصرف إلى النتيجة التي حصلت فانها تقوم في العمل الإداري الذي تسبب في حصول تلك النتيجة (المرجع السابق ص ٢٧٢ رقم ٢٤٠) . على أنه يلاحظ أن الفعل المكون للجريمة يتكون من عنصرى النشاط والنتيجة معاً مما يقتضيه أن قصد المعاونة في هذا الفعل يجب أن ينصرف إلى كل من هذين العنصرين .

ذهب رأى إلى أنه لما كان القانون لا يتطلب في هذا النوع من الجرائم توافر القصد الجنائي ، وكان من غير المعقول أن يطلب من الشريك أكثر مما يطلب من الفاعل ، فإنه لا يشترط في الاشتراك في هذه الجرائم أن يقصد الشريك وقوع الفعل المعاقب عليه بل يكفي مجرد علمه بأنه يساهم في عمل قد يكون معاقبا عليه .^(١)

وذهب رأى آخر إلى أنه إذا كان الخطأ غير العمدى كافيا لوقوع هذه الجرائم ، إلا أن ذلك لا يحول دون تصور وقوعها مقترنة بالقصد الجنائي ، وأنه على هذا الأساس فإن القول بضرورة توافر القصد الجنائي في الاشتراك في هذا النوع من الجرائم لا يتنافر مع طبيعتها .^(٢)

وقد لاقى هذا الرأى الأخير تأييد القضاء ، ففقت محكمة النقض البلجيكية في ٧ من أكتوبر سنة ١٩٣٥ بأنه « إذا كان الأصل في القوانين التي تنظم العقاب على الغش في مسائل الجمرک والإنتاج أنها تعاقب على مجرد مخالفة أحكامها بغض النظر عن قصد مرتكبها ، فإن الاشتراك الذي يقتضى بالضرورة العلم بالغش يخرج عن نطاق تطبيق هذا المبدأ »^(٣) .

ونحن نؤيد هذا الرأى استناداً إلى مفهوم نصوص الاشتراك التي تفترض قصد المساهمة في الجريمة - دون تمييز بين أنواعها ، وإلى طبيعة جريمة الاشتراك حيث يستعير الشريك إجرامه من تجريم الفعل مما يتعين معه عليه أن يحيط به علماً ويقصد اشتراكه فيه . هذا إلى أن الجنح

(١) السيد مصطفى السيد - المرجع السابق - ص ٣٠٤ .

(٢) Legros - المرجع السابق - ص ١٣٠ و ١٣١ وأنظر أيضاً :

Le droit pénal des sociétés anonymes, sous la direction de Joseph Hamel, 1955.

P. 108. Launais, Droit pénal financier, 1947, p.126, 127. no 125, 127.

(٣) الباسكريزي ١٩٣٥ - ٣٥٧ . في هذا المعنى نقض بلجيكي ١٦ أكتوبر سنة ١٩٣٩ الباسكريزي

١٩٣٩ - ١ - ١٤٧ ، نقض فرنسي ٣١ مايو سنة ١٩٣٥ دالوز الأسبوعي ١٩٣٥ - ٣٩٨ .

باريس في ١٨ يولية سنة ١٩٣٨ الجازيت دي باليه ١٩٣٨ - ٢ - ١٩٤ .

المخالفات لا تتعارض مع اشتراط القصد الجنائي لدى الشريك فيها مادام توافر هذا القصد لدى الناعل لا يتنافر مع طبيعتها كما قدمنا .

وعلى هذا الأساس فإنه في هذا النوع من الجرائم يعاقب الفاعل بغض النظر عن قصد ، بينما لا يعاقب الشريك إلا بناء على توافر قصده الجنائي (١) .

٥١ - (ثانيا) عقوبة الشريك :

نصت المادة (٤١) من قانون العقوبات على أن من اشترك في جريمة فعليه عقوبتها إلا ما استثنى بنص خاص .

وهي قاعدة عامة لا يوجد ما يحول دون تطبيقها على قانون العقوبات الضريبي .

بل أن المشرع الضريبي أكدها في المادة ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ فقد نصت هذه المادة على أنه : .

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى محول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها .

ويكون الشريك المحكوم عليه مستولا بالتضامن مع المحول في أداء قيمة الضرائب التي لم يتم ادائها » .

(١) Legros - للرجع السابق - ص ١٣١ .

الفصل الثاني

الركن المعنوى

- ٥٢ - تمهيد .
٥٣ - عناصر الأهلية الجنائية .
٥٤ - التمييز الجنائى .
٥٥ - أهلية الشخص المعنوى لتحمل
٥٦ - الخطأ :
٥٧ - مشكلة الخطأ فى الجرائم الضريبية ٥٨ - تحديد الخطأ فى الجرائم الضريبية
٥٩ - نظرية الجنب والمخالفات . ٦٠ - ما يؤثر فى الخطأ .

٥٢ - تمهيد :

من المسلم فى قانون العقوبات الحديث أن الجريمة لا تقع قانوناً ،
ما لم تتوافر الإرادة الأثمة « la Volonté Coupable » لدى الجانى ، أى
الإرادة المخالفة للقانون ، وهو ما يعبر عنه بقاعدة « لا جريمة بغير خطأ »
« Nullum Crimen Sine Culpa » .

ولا يعتد القانون بالإرادة ما لم تتوافر فى صاحبها الأهلية اللازمة
لتحمل المسؤولية الجنائية : وأن تصدر عن حرية تامه فى الإختيار أثناء
ارتكاب الفعل^(١) .

وستتناول بالبحث الشروط اللازمة لانعقاد المسؤولية الجنائية عن
الجريمة الضريبية فتتحدث أولاً عن الأهلية الجنائية ثم نبين أساس
المسؤولية وهو الخطأ .

(١) فرق البعض بين الإسناد المعنوى « Imputabilité morale » ويتحقق بالعمل الإرادى الصادر
عن إرادة أئمة ، والإسناد الشرعى « Imputabilité Légale » ويتحقق متى كان الشخص أهلاً
لتحمل المسؤولية الجنائية ولا يتوافر عنده سبب للإعفاء من العقاب . (ووجر ميرل ، المرجع
السابق ١٢١ وما بعدها) وقد نصت المادة ٦٦ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنه
لا عقاب على من ارتكب جريمة عن غير إدراك أو إرادة . والمقصود بالإدراك فى هذا الصدد
القدرة على التمييز بين المباح والمحظور ، أما الإرادة فهى الإختيار بين الخير والشر أو القدرة على
التصرف على نحو معين . (على راشد طبعة ١٩٧٠ ص ٣٩٤) .

المبحث الأول

الأهلية الجنائية

٥٣ - عناصر الأهلية الجنائية :

لا يؤثم القانون الإرادة المتجهة إلى مخالفة أوامره ونواهيه ما لم يكن صاحبها أهلاً لتحمل هذه الأوامر والنواهي . وقد بينت المادة ٢٦ من قانون العقوبات أنه لا يكون أهلاً لحمل المسؤولية الجنائية من لا يتوافر لديه وقت ارتكاب الجريمة القدر اللازم من الإدراك أو التمييز فأوردت سببين لامتناع هذه المسؤولية هما الجنون^(١) والغبوية الناشئة عن عقاقير مخدرة أيا كان نوعها إذا أخذها قهراً عنه أو على غير علم^(٢) منه بها وأوردت المادة ٦٤ سبباً ثالثاً هو صغر السن دون السابعة .

ولا تقتضى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية خضوعها لأحكام خاصة بصدد ضرورة توافر التمييز والإدراك فيمن يرتكب هذه الجريمة^(٣) فيتعين الرجوع بشأنها إلى القواعد العامة إلا أن البحث يقتضى الوقوف عند مسألتين (الأولى) التمييز الجنائي . (الثانية) أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية الضريبية .

(١) نصت المادة ٦٧ من المشروع على أنه إذا كان فقد الإدراك أو الإرادة عند الفاعل واجباً إلى حالة مرضية حكم القاضي باتخاذ التدابير الاحترازية المناسبة لحالته . وورد بتعليق لجنة المشروع أن الحالة المرضية ذات معنى شامل لكل مرض يقضى إلى فقد الشعور أو الاختيار وينطوي فيه حالة المرض النفسى الذى اخذت تهتم به القوانين الجنائية الحديثة كالإبطلائى السويسرى والبولونى والسوفيتى .

(٢) نصت المادة ٦٩ من المشروع على أنه لا عقاب على المجرم إذا كان فقد الإدراك أو الإرادة حين اقترف الجريمة واجباً إلى حالة سكر أو تسمم ناتجة عن مواد مسكرة أو مخدرة أعيت له قهراً عنه أو على غير علم منه . فإن كان ذلك بعلمه واختياره عوقب على جرمته كما لو كانت قد وقعت منه بغير سكر أو تسمم .

(٣) أنظر مارسيل روجر فى قانون العقوبات الضريبى - المرجع السابق - ص ٢٧ .

٥٤ - التمييز الجنائي :

قلنا أن مناط التمييز الجنائي هو بلوغ الشخص سن السابعة . على أنه يلاحظ في صدد الجرائم الضريبية أن الفاعل فيها هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية . وقد سبق أن بينا أن الإلتزامات الضريبية لا يقوم بها إلا من توافرت لديه الأهلية الضريبية اللازمة لمباشرتها ، وهي تتفق كما قلنا مع أحكام أهلية الإدارة المدنية ، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية لا يسأل عن مباشرة الإلتزام سوى الممثل القانوني لنقص الأهلية ومن في حكمه^(١) . وعلى ذلك فإن توافر التمييز الجنائي ببلوغ الشخص سن السابعة لا يكفي وحده لتوافر الأهلية الجنائية للفاعل الأصلي للجريمة الضريبية . وننبه إلى هذه النتيجة ليست استثناء من قواعد الأهلية الجنائية بل من الخطأ القول بأن سن التمييز الجنائي في الجرائم الضريبية يتفق مع سن التمييز المدني ، لأن الأهلية المدنية ليست في هذه الحالة مناطا لمساءلة الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية ، وإنما هي في الواقع من الأمور مناطا بمقدرته على مباشرة الإلتزام الضريبي نفسه ، وبعبارة أخرى إن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية لا يباشر الإلتزام الضريبي ما لم تتوافر لديه الأهلية المدنية ، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشرة الإلتزام فإن قام بفعل يعتبر مخالفاً له فلا يقال بعدم مساءلته عن الجريمة على أساس عدم توافر الأهلية المدنية لديه ، وإنما تأسيساً على أنه لم يكن أصلاً مكلفاً بمباشرة الإلتزام الضريبي ومن ثم فلا يصح القول بأنه مخالفه .

هذا عن الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية ، أما الشريك فيها^١ فلا يشترط فيه بلوغ سن التمييز الجنائي . وعلة ذلك أن الشريك في الجريمة الضريبية هو غير الملتزم الضريبي ، وبالتالي فلا ضرورة لأن تتوافر عنده الأهلية المدنية التي لم يقتضها القانون إلا لتحمل عبء الإلتزام الضريبي .

(١) راجع ما تقدم من ١٣٨ رقم ٤٦ . وانظر A. Dus المرجع السابق من ١٢٩ و ١٣٠ رقم ٣٦ .

٥٥ - أهلية الشخص المعنوى لتحمل المسؤولية الجنائية الضريبية :

لما كان الشخص الطبيعي هو الذى يتصور إسناد الجريمة إليه من الناحيتين المادية والمعنوية ، فإن نطاق المسؤولية الجنائية بحسب الأصل يقتصر عليه وحده .

وقد ثار البحث حول أهلية الأشخاص المعنوية للمسؤولية الجنائية ، فذهب البعض إلى انتفائها بينما اتجه البعض الآخر إلى تقريرها^(١) . وقد ناقش المؤتمر الدولى الثانى لقانون العقوبات المنعقد فى بوخارست سنة ١٩٢٩ هذا البحث وتعرض له المؤتمر الدولى السابع لقانون العقوبات فى أثينا سنة ١٩٥٧ وأوصى بعدم مسؤولية الشخص المعنوى عن الجريمة إلا فى الأحوال التى يحددها القانون^(٢) .

والرأى الراجح أن الشخص الطبيعي وحده هو المخاطب، بالنصوص الجنائية. بحسب الأصل ، أما مساءلة الشخص المعنوى

(١) أنظر الموضوع Chemil Halit Bengü, La responsabilité Pénale des groupements de personnes, thèse, Genève, 1941. Bonnefoy, La responsabilité des personnes morales, Paris, 1932. Valeur, La responsabilité pénale des personnes morales dans les droits français et anglo — Américain, thèse, 1931. Magnol, Une expérience de mise en oeuvre de la responsabilité pénale des personnes morales, Rev. inter. de droit pénal, 1950, P, 399.

Levasseur, Les personnes morales victimes, auteurs, Revue de droit pénal et de criminologie, 1954 - 55. P. 827.

عاضرات ديلوجوفى الخطيئة - المرجع السابق - ص ١٤٢ وما بعدها رقم ٢٤٩ - أدوار غالى - مقال فى مجلة إدارة قضايا الحكومة - السنة الثانية .

(٢) راجع التقارير المختلفة المقدمة فى هذا المؤتمر وخاصة تقرير الأستاذ دى أسوأ بالمجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ .

ولما كان هذا المجال يشيق عن بحث الخلاف النظرى الذى دار حول هذه المسألة ، وهو أمر تكفلت ببيانه الدراسات الخاصة بالقسم العام لقانون العقوبات فالتناقتصر على الإشارة إلى الاتجاهات العامة التى دارت حولها المشكلة موضوع البحث .

جنائيا فلإنها لا تقرر إلا بنص صريح^(١) . فإما لم يتوافر هذا النص لا سبيل إلى تقرير هذه المسؤولية . وهذا المعنى يتضح جليا عما نصت عليه المادة ١٦ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ بتنظيم التعامل بالنقد الأجنبي من أنه « يكون المسئول عن الجريمة في حانة صدورهما عن شخص اعتباري أو إحدى الجهات الحكومية أو وحدات القطاع العام هو مرتكب الجريمة من موظفي ذلك الشخص أو الجهة أو الواحدة مع مسئولية التضامنية معه من العقوبات المالية التي يحكم بها . فالواضح من هذا النص أن القانون لا يقرر المسئولية الجنائية للشخص المعنوي وإنما يلقي بها على عاتق أحد مثليه فيما عدا مسئولية الشخص المعنوي القضائية مع مثله عن العقوبات المالية .

والقول بانتفاء المسئولية الجنائية للشخص المعنوي - ما لم يقررها القانون بنص صريح . - هو ما اعتمدته القضاء^(٢) .

وخلافا لذلك لذلك اتجه مشروع قانون العقوبات الموحد إلى تقرير مبدأ المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية . (المادة ٧٥)^(٣) .

(١) Bonneloy ، المرجع السابق ٥٢٢ . Bengti. المرجع السابق ص ٩٣ . ووجزه ١ المرجع السابق ص ١٤٠ السعيد مصطفى ، المرجع السابق ٣٥١ .

(٢) نقض فرنسي ٦ مارس سنة ١٩٥٨ - ٤٦٥ ، ٢٧ أبريل سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام (Bnll.) رقم ٢١٠ ، ٣ فبراير سنة ١٥٥٥ رقم ٥٦ ، ٦ يولية سنة ١٩٥٤ رقم ٢٥٠ ، ١٧ مايو سنة ١٩٣٠ سيري ١٩٣٢ - ١ - ٣٧ ، ١٠ يناير سنة ١٩٢٩ الجازيت دي باليه ١٩٢٩ - ١ - ٣٩٥ ، ٧ مايو سنة ١٩١٨ دالوز الدوري ١٩٢١ - ١ - ١٢٧ ، ٨ مارس سنة ١٨٨٢ دالوز الدوري ١٨٨٤ - ١ - ٤٢٩ ، ومحكمة ليل في ١٦ نوفمبر سنة ١٩٥٥ دالوز ١٩٥٦ . 156 . Somm. ومحكمة Pont - L'Évêque في ٢٨ مارس سنة ١٩٥٦ دالوز ١٩٥٦ . 23' . Somm. ١٣ ، ديسمبر سنة ١٩٥٤ دالوز ١٩٥٤ 23 . Semme ، محكمة Bayonn في ٤ يناير سنة ١٩٥٠ دالوز ١٩٥٠ (82 . Somm.) ، محكمة أورليان في ٢٦ أبريل سنة ١٩٤١ دالوز الهجائي ١٩٤١ - ٢٤٩ .

(٣) وقد نصت على أن : ١ - الأشخاص الاعتبارية مسئولة جزائيا عن أعمال مديريها وأعضاء مجالس إدارتها ومثلها ووكلائها عندما يأتون هذه الأعمال لحسابها أو باسمها أو بإحدى وسائلها . ٢ - ولكن لا يجوز الحكم عليها إلا بالغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة لها قانونا . وإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بها الغرامة طبقا للأحكام النصص عليها بشأنها في باب الجزاء . =

وعلينا الآن أن نحدد ما هي المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية التي ترتكب لحسابها أو باسمها أو بأحدى وسائلها .

ذهب رأى إلى تغليب الصفة النفعية للعقاب بدعوى أن مجرد مخالفة القاعدة الجنائية في القانون الضريبي تكفى وحدها لوقوع الجريمة - مما لا محل معه للاعتراض على المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بأنه لا إرادة له - وأنه لذلك يجب فرض العقوبات الجنائية على الشخص المعنوي لا مجرد الجزاءات الضريبية . وقد ذهبت بعض الأحكام إلى تأييد هذا الإنجاء بمسألة الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية استنادا إلى أنها جرائم مادية بحتة تقوم بمجرد وقوع الفعل المادي^(١) .

وعيب هذا الرأى الأخير يكمن في خطأ الأساس الذى أسندت إليه هذه المسؤولية ، وهو الصفة المادية للجريمة الضريبية - مع أن هذه الجريمة - ولو كانت من الجنج المخالفات لا يعاقب عليها القانون إلا بتوافر الخطأ في حق مرتكبها لا على مجرد وقوع فعلها المادي . وفضلا عن ذلك فإن إهدار الإسناد المعنوي في الجريمة الضريبية بالقول بوقوعها بناء على مجرد تحقق ركنها المادي ، لا يعنى إهدار الإسناد المادي للجريمة

= ولا يمنع ذلك من معاقبة من ارتكب الجريمة باسم الشخص الاعتباري أو لحسابه أو بأحدى وسائله بالعقوبات المقررة للجريمة .

ويلاحظ أن هذا النص لا يسرى في الحالة التي يكون فيها الشخص الاعتباري هو المجنى عليه وحده في الجريمة التي وقعت من مديره أو ممثله ، وفي غير هذه الحالة يستوى أن تكون الجريمة قد ارتكبت لحسابه أو باسمه أو بوسيلة من وسائله . (أنظر تعليق اللجنة التي قامت بوضع المشروع) . أنظر في انتقاد المشروع في هذا المسلك العميد محمود مصطفى بمجلة القانون والاقتصاد سنة ١٩٦٠ ص ٢١٨ .

(١) نقض فرنسى - فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعي ١٩٢٧ - ٢٢٥ و ٧ مارس ١٩٢١ - ١ - ٨٩ وتعليق رو . ونقض ٤ نوفمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٩٠١ - ١ - ٥٧ وتعليق رو وأنظر محكمة Rouen في ٢٧ يوليو سنة ١٩١٢ موسوعة دالوز جزء ١ ص ١٠٤ رقم ٢٨ .

أى صدور النشاط المادى عن أحدثه . ولا شك أن الشخص المعنوى - وهو تنظيم اعتبارى - لا يتصور صدور النشاط عنه .

والراجع عندنا هو تطبيق أحكام قانون العقوبات العام بشأن انتفاء المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، إلا إذا نص المشرع على خلاف ذلك ، وذلك باعتبار أن الجريمة الضريبية ليست جريمة مادية وإنما يتوقف وقوعها على توافر الخطأ فى حق مرتكبها ، وهو ما لا يصدر إلا من أشخاص طبيعيين . وغنى عن البيان أن ذلك لا يخل بمسؤولية الشخص المعنوى نفسه عن رد ما لم يدفع من الضرائب بإعتباره التزاما ضريبيا بحتا^(١) .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ، فرض القانون نوعا معينا من الغرامات ، هو الغرامة الضريبية ، وتقدر بنسبة معينة من الضريبة . وقد ذهب البعض^(٢) إلى مساءلة الأشخاص المعنوية عن هذه الغرامة استنادا إلى صفتها التعويضية . وعيب هذا الرأى أن الغرامة الضريبية وإن كانت تنطوى على عنصر التعويض إلا أن فكرة الجزء الجنائى التى تتضمنها تتنافى مع فرضها على غير المسئول عنها وهو الجانى فى الجريمة الضريبية^(٣) .

(١) أنظر Archives, Roder, Blumenstein فى مؤلف جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ١٠٥ .

(٢) أنظر Edouard Bourrel فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ١٧٠ رقم ٦٨ . ونقض فرنس ١٨ فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعى ١٩٢٧ - ٢٢٥ وقد استندت محكمة النقض فى هذا الحكم إلى الصفة التعويضية للغرامة فضلا عن الطبيعة المادية للجريمة الضريبية . ونقض ١٧ يوليو سنة ١٩٢٦ دالوز الأسبوعى ١٩٢٦ - ٥٦٥ ونقض ١٩٠ يوليو سنة ١٩٠٧ مجموعة الأحكام (Bull) رقم ٣٣٣ .

(٣) روجزء ١ ص ٤٣٥ . بوزا ص ٣٦٨ رقم ٥٣١ . عمر السعيد ص ١٦٦ نقض ١٦ مايو سنة ١٩٣٠ دالوز الأسبوعى ١٩٣٠ - ٤٣١ ، ١٠ يناير سنة ١٩٢٩ دالوز الأسبوعى ١٩٢٩ - ١٦٤ ، ٣ يونيو سنة ١٩١٠ سيري ١٩١١ - ١ - ٥٩٩ . محكمة الجزائر فى ١١ فبراير سنة ١٨٩٩ مشار إليه فى رسالة Camil Halit Bengü السالف الإشارة إليها ص ٩٣ هامش ١ .

على أنه يلاحظ أن الجزاءات الضريبية الأخرى - كزيادة الضريبة - لا تتمتع بالصفة الجنائية ولذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي عنها باعتباره مسئولاً عن الحقوق المدنية^(١) .

وإذا عني القانون الضريبي بتقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية فإنه بذلك يكون قد اتجه نحو فكرة النفعية كأساس للتجريم .

والواقع من الأمر أن الشارع لا يوجه أوامره ونواهيه إلا لمن يرى أنهم أهل لتنفيذها ، وهم بحسب الأصل الأشخاص الطبيعيون باعتبار أنهم وحدهم القادرون على التعبير - فإذا جاء القانون وحرص في بعض الأحوال على توجيه أوامره ونواهيه إلى الأشخاص المعنوية ذاتها لا إلى ممثليها ، فإن ذلك يؤدي إلى القول بأنه قد افترض أهليتها في تنفيذها ورتب مسئوليتها الجنائية عن مخالفة هذه الأوامر أو النواهي^(٢) .

ويلاحظ أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٤) لم يقيّد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن والتوصية فلم يخضعها بذواتها للضريبة كما أخضع شركات الأموال (المادة ١١١)^(٣) ، وبذلك يكون قد سوى بين الشريك المتضامن في هذه الشركات وبين الممول الفرد الذي لا شريك له من حيث إخضاع كل منهم للضريبة في حدود ما يصيبه من ربح . والذي يتفق مع هذا الحكم هو أن يقوم كل

(١) في هذا المعنى محكمة Rouen في ٢٧ يولييه سنة ١٩١٢ موسوعة دالوز جزء ١ ص ١٠٤ رقم ٢٨ .

(٢) وقد حرص القانون العام للضرائب فلا فرنسا على تأكيد المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في بعض الأحوال (أنظر المادة ١٧٤٤) .

(٣) نصت المادة ١٤ على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على المنشأة الفردية وعلى أرباح الشريك المتضامن وحصة الشريك الموصى . وقررت المادة ١١١ فرض ضريبة على صافي أرباح شركات الأموال .

شريك متضامن على حدة بتقديم اقرار بأرباحه^(١) ، فان خالف هذا الالتزام كان هو - لا الشركة - الفاعل للجريمة .

ونبه إلى أن القول بانتفاء المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوي ينتهى إلى عدم اعتبار ممثلها شريكا لها ، لأنه لا يتصور وجود الشريك إلا اذا وجد الفاعل^(٢) . على أنه في الأحوال التي رأى القانون عدم تقرب المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية يقع عبء مباشرة الالتزام الضريبي - قانونا - على ممثلي هذه الهيئات ، فان خالفوا هذا الواجب اعتبروا فاعلين أصليين للجريمة - شأنهم في ذلك شأن الولى أو الوصى أو القيم بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية المفروضة على القاصر ومن في حكمه .

ويلاحظ مع ذلك في الأحوال التي تثور فيها مسؤولية الأشخاص المعنوية جنائيا يسأل ممثلوها عن الجرائم الضريبية التي ترتكبها بوصفهم شركاء فيها متى توافرت أركان الاشتراك كما بينا فيما تقدم .

وبخلاصة ما تقدم أن المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية لا تنعقد إلا بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين - حتى بالنسبة إلى الغرامات الضريبية ، إلا إذا نص القانون على عكس ذلك .

(١) نقض ملئ ٨ يونيو سنة ١٩٥٠ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢٢ . و ٦ فبراير سنة ١٩٤٧

و ٨ مارس سنة ١٩٤٦ مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ١ ص ١١٠ .

(٢) تقرير دى أسوا ، المجلة الدولية سنة ١٩٥٧ ص ٥٢٣ .

المبحث الثانى

الخطأ

٥٦ - تمهيد :

لا يكفى لوقوع الجريمة مجرد الإسناد المادى إلى مرتكبها وإنما يتعين فوق ذلك تحقق الإرادة الأثمة لدى الجانى ، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوى . وبعبارة أخرى إن الجريمة لا تقع ما لم يتوافر خطأ فى حق ارتكابها ، وهذا الخطأ إما أن يكون عمدياً - فى الجرائم العمدية - أو غير عمدى - فى الجرائم غير العمدية . وقد يرى المشرع فى بعض الأحوال الاستثنائية افتراض الخطأ لدى الجانى . ومن المقرر فى قانون العقوبات العام أن الأصل فى المسئولية اعتمادها على القصد الجنائى - ما لم ينص القانون صراحة على العقاب على الخطأ غير العمدى . ويترتب على ذلك أنه حيث يسكت المشرع عن بيان الركن المعنوى فى الجريمة يتعين توافر القصد الجنائى .

وبمنا فى صدد بحث قانون العقوبات الضريبى بيان ما يتميز به الركن المعنوى فى الجريمة الضريبية . ولا نبالغ حين نقرر أن من أهم ما تتميز به هذه الجريمة هو فى طبيعة ركنها المعنوى ، وهو ما سنعرض له فيما يلى .

٥٧ - مشكلة « الخطأ » فى الجرائم الضريبية :

رأينا فيما تقدم كيف أن الجريمة الضريبية تتمتع بطبيعة خاصة ، وأنها بمقتضاها تقف موقفاً وسطاً بين قانون العقوبات العام وما سمي بقانون العقوبات الإدارى - وأنه لذلك لا تندرج الجرائم الضريبية تحت أى من هذين القانونين .

وعلينا الآن أن نحدد مشكلة « الخطأ » في الجريمة الضريبية .

ذهب فريق من الفقه في القرن التاسع عشر إلى القول بأن الجرائم الضريبية يكفى لوقوعها مجرد توافر ركنها المادى دون اقتضاء تحقق الخطأ في جانب مرتكبها بحجة أن مخالفة الالتزامات الضريبية لا يتطلب جهداً خاصاً ، وأن قانون العقوبات الضريبى يهدف إلى مجرد تأكيد تحصيل الضرائب بخلاف قانون العقوبات العام الذى يهدف إلى المحافظة على النظام الاجتماعى بالعقاب على مخالفة الالتزامات الخلقية ، وأن تلك الوظيفة التى يقوم عليها قانون العقوبات الضريبى تحتم إخضاعه لقواعد جنائية قاسية منها الاكتفاء بوقوع الفعل المادى للجريمة لانعقاد المسؤولية الجنائية . هذا إلى صعوبة إثبات الخطأ العمدى أو غير العمدى في حق الممول الذى يحرر إقراره محوطاً بسرية غرفته أو مكتبه .^(١)

وعلى أن هذه الأسانيد قد فقدت أساسها في هذا العصر حيث زادت الالتزامات الضريبية فلم تقتصر على الالتزام بأداء الضريبة وتفنن الملتزمون في انتهاج السبل الكافية للخلاص منها مما أدى إلى تضاعف وسائل الرقابة لضبط الغش الضريبى ومكافحته . هذا إلى أن الإقرار بالمسؤولية المادية يتناقض تماماً مع أغراض العقوبة .

وذهب فريق آخر من الفقه في نهاية القرن التاسع إلى إقامة نظرية افتراض الخطأ لدى الجاني « La Présomption de culpabilité » . فبعد أن بين ضرورة توافر الخطأ في الجريمة الضريبية قال بأن الخطأ المقصود في هذا المجال لا يتحدد معناه وفقاً لقانون العقوبات العام بل يتحدد وفقاً للقانون المالى .^(٢) وطبقاً لذلك فإن الخطأ يتمحص في مجرد مخالفة القانون ، إلا أنه لما كان الخضوع لأوامر القانون يتطلب توافر المقدرة

(١) أنظر Scheerli, Poeder, Pollack, Blumenstein في جاك ميشيل ص ٣٦ .

(٢) أوتو ماير في القانون الإدارى الألمان سنة ١٩٠٤ ص ٢٧٦ و ٢٧٧ و Goldschmidt في جاك

ميشيل ص ٤٠ .

المادية على إحترام القانون ، فإنه متى انتفت هذه المقدرة اعتبر ذلك دليلا كافيا ، براءته وبعبارة أخرى فإن الخطأ لا ينتفى إلا إذا أثبت المتهم أن ظروفه لا دخل لإرادته فيها هي التي دفعته إلى عدم القيام بواجبه^(١) .

وقد أخذت بهذه التشريعات الألمانية في بداية هذا القرن^(٢) كما اعتنقتها بعض تشريعات المقاطعات السويسرية قبل الحرب العالمية الثانية^(٣) .

ويعيب هذه النظرية أن مجرد مباشرة السلوك المخالف للقانون لا يكشف وحده عن خطأ الجاني الذي يتكون من رابطة نفسية تربط الفاعل بالجريمة وتتميز تمام التمييز عن الرابطة المادية التي تؤدي إلى نسبة الجريمة إلى فاعلها هذا إلى أن إمتناع المسؤولية بسبب إثبات المتهم أن ظروفه لا دخل لإرادته فيها هي التي دفعه إلى ارتكاب الجريمة . إنما يصلح لإثبات إنتفاء الاسناد المادى للجريمة بسبب القوة القاهرة لانتفاء الخطأ^(٤) .

(١) انظر أحكام القضاء الألمانى التى أشار إليها أوتوماير جزء ٢ فى هامش ١٠ ص ٢٧٧ ويوجه خاص ما قضت به المحكمة الألمانية فى ٦ أبريل سنة ١٨٧٥ من أنه لا عقاب إلا إذا ثبت أن المتهم كان لأسباب لا دخل فيها لا يمكنه مراعاة النصوص القانونية .

« La pénalité ne serait exclue que dans le cas où la preuve aurait été faite que L'inculpé, par suite de circonstances qui ne peuvent pas lui être imputées , était empêché d'observer les prescriptions dont s'agit .

(٢) فمثلا نص القانون الألمانى الصادر فى سنة ١٩٠٠ بشأن ضرائب الدمغة فى المادة ١٤٤ / ٢ على أنه إذا لم تثبت المحكمة من التحقيق الذى تجر به عدم توافر قصد القتل فعليا أن تقضى بأن المتهم قد ارتكب الفعل عن علم وإرادة . (جاك ميشيل ص ٣٢) انظر قانون ١٩ / ١٠ / ١٩١٩ فى مقاطعة Bâle - Campagne وقانون ١٩٢٢ / ٤ / ٦ فى مقاطعة Bâle - ville ، وقانون ١٩٣٣ / ٩ / ١٠ فى مقاطعة Grison ، وقانون ١٩٠٤ / ٤ / ٢٠ فى مقاطعة Neuchâtel وقانون ١٩٠٣ / ١١ / ٢٣ فى مقاطعة Saint - Gal . وفى هذا المعنى مجلس دولة Thurgovie فى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٢٨ أجاز للممول أو وارثه أن يثبت أن عدم الوفاء بالضريبة كاملة تم دون خطئه (انظر جاك ميشيل ص ٤٢) .

(٣) انظر هامش ٢ ص ١٧٧ .

(٤) انظر مقال Jean - marie Aussel فى Quelques aspects المرجع السابق عن الاكراه والضرورة فى قانون العقوبات ص ٢٧٤ .

والواقع من الأمر أن افتراض الخطأ مع عدم جواز اثبات انتفائه إلا على أساس القوة القاهرة يستوى تماماً مع عدم اعتباره عنصراً في الجريمة . وقد ذهب البعض في سبيل انتقاد هذا الرأي إلى أن النظرية الموضوعية التي نادى بعدم استلزام الخطأ في الجريمة الضريبية وجدت مبرراً لها وقت المناقشة بها حين كانت الجزاءات قاصرة على إلزام الممول بدفع ما لم يؤد من الضريبة والغرامة الإدارية التي تهدف إلى تعويض الضرر الذي لحق الدولة ، أما افتراض الخطأ فهو لا يتفق مع الجزاءات الجنائية التي رتبها القانون على فكرة الغش الضريبي .^(١)

وقد اتجه الفقه الألماني خطوة ثالثة فقال بالنظرية الشخصية لها « *thèse subjective* » ومقتضاها أن الجريمة الضريبية يجب تأسيسها على مبدأ « لا جريمة بغير خطأ »^(٢) . وهذا المبدأ الأخير هو الأساس الذي تستند إليه المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات في التشريعات الحديثة^(٣) .

والواقع من الأمر أنه لا صعوبة في اشتراط الخطأ كصورة للركن المعنوي في الجريمة الضريبية بالنسبة إلى جرائم الغش الضريبي ، باعتبار أن القانون الذي يعاقب على هذا الغش هو كما أسلفنا - قانون عادل لا يرتكزه على الأمر الأخلاقي - مما مقتضاه الأخذ بمبدأ « لا مسؤولية بغير خطأ » .

أما بالنسبة إلى الجرائم الضريبية الأخرى - كجريمة عدم تقديم

(١) جاك ميشيل المرجع السابق ص ٤٢

(٢) في هذا المعنى أصدر الرايخ الألماني في عام ١٩٠٢ عدة قرارات تدعو إلى التفرقة بين قانون العقوبات الضريبي وقانون العقوبات العام بشأن ضرورة توافر الخطأ . وسارت على ذلك المحكمة الفيدرالية السويسرية . وقد أخذ التشريع الفيدرالي السويسري ومعظم اللغات السويسرية بهذا المبدأ (جاك ميشيل ص ٤٦ و ٤٧) .

(٣) قانون ليت جزء ١ ص ٢٣٢ و ٢٣٣ رقم ١ ، بوزا ص ٩٣ رقم ١٠٣ ، ودونيه دي فير ص ٧٤ وما بعدها .

الاقرار أو عدم تقديم الدفاتر - فإنه وإن كان المشرع قد استهدف من العقاب عليها مجرد حماية المصلحة الضريبية أى تحقيق الصالح العام إلا أن طبيعة هذه المصلحة لا تبرر مطلقاً الخروج على مبدأ تأسيس المسؤولية الجنائية على الخطأ تمثيلاً مع سياسة المشرع في العقاب^(١) . والقول بغير ذلك يتنافر تماماً مع الغاية من العقوبة باعتبارها جزاء أدبياً يهدف إلى ردع المجرم واصلاحه^(٢) .

٥٨ - تحديد الخطأ في الجريمة الضريبية :

والآن ما المقصود بالخطأ في الجريمة الضريبية ، هل هو الخطأ العمدى أم غير العمدى أم يستوى توافر أى من نوعى الخطأ كما هو الشأن في معظم المخالفات .

لا صعوبة إذا نص القانون صراحة أو ضمناً على ضرورة توافر القصد الجنائى في الجريمة . مثال ذلك جرائم التهريب الجمركى والتحايل للتخلص من أداء الضريبة^(٣) ، وحياسة السلع الخاضعة للضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة بعرض التجارة دون أن تكون مصحوبة بمستندات تفيد سداد الضريبة المستحقة عليها (الفقرة الرابعة من المادة ٥٤ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١) وتقليد طوابيع مصلحة الضرائب واستعمالها وبيع واستعمال طوابيع دفعة سبق استعمالها .

وستولى فيما بعد عند دراسة القسم الخاص من قانون العقوبات

(١) راجع ديلاجري في المحلطة - ص ١٨٢ رقم ٢٣٨ .

(٢) والمرجع السابق - ص ١٤٢ هامش - ٣ .

(٣) انظر أوتوماير - المرجع السابق - جزء ٢ ص ٢٧٩ . واشترط القصد الجنائى في جرائم التهريب الجمركى الحقيقى يستفاد من النص على إدخال البضائع أو المواد الأخرى أو إخراجها بطرق غير مشروعة ، وهو مستفاد أيضاً في جرائم التهريب الجمركى الخفى من النص على أن المتراط أن يكون القصد منه هو التخلص من كل أو بعض الرسوم والموالد الجمركية المقررة .

الضريبي تحديد الجرائم العمدية التي نص عليها ومدلول القصد الجنائي فيها .

وقد ينص القانون صراحة على مايفيد أن القانون يكفى لقيام الجريمة بتوافر الخطأ غير العمدى . مثال ذلك : المادة ٢٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات فقد نصت على معاقبة الولي والوصى والقيم والوكيل عن الغائب في حالة تقصيره عن القيام بالالتزامات المفروضة على من ينوب عنه شرعا .

على أنه في هذا النوع من الجرائم لا يمكن القول أن اكتفاء القانون بتوافر الخطأ غير العمدى يعنى استلزام هذا الخطأ لقيام هذه الجرائم دون القصد الجنائي ، أو بعبارة أخرى لا يصح القول بأنها ليست إلا جرائم غير عمدية فلا تقع إذا توافر القصد الجنائي . وعلة ذلك أن الجريمة غير العمدية تفترض تخلف القصد الجنائي لدى الفاعل ، بحيث لو توافر هذا القصد لاعتبرت الجريمة عمدية يعاقب عليها القانون بعقوبة أشد تحت وصف آخر معين - فمثلا جريمة الحريق بالإهمال تفترض تخلف عنصر العمد لدى الجاني بحيث لو توافر هذا العمد لاعتبرت الجريمة جنائية حريق عمدى . وهذا ليس هو الشأن في معظم الجرائم الضريبية^(١) حيث يستوى لقيام الجريمة تحت وصف معين توافر الخطأ غير العمدى أو القصد الجنائي .

(١) انظر A. DUB ص ٢٥٠ رقم ٧١ وقد ذهبت محكمة النقض إلى أن الأمر العسكري رقم ٣٦١ لسنة ١٩٤٢ لا يتناول من الأفعال إلا ما قصد به الممول التخلص من الضريبة وتعمد فيه الهرب من أدائها . أما ما انطوى على مجرد الإهمال وخلا من سوء القصد فلذلك باق على حكم المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يؤخذ فيه الممول إلا في حدود ما نقرته هذه المادة . (نقض جنائي ٨ يونيو سنة ١٩٤٨ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢٢ رقم ٨٢ ، ١٨ ماي سنة ١٩٤٨ المجموعة الرسمية سنة ١٩٤٩ رقم ٢٠٢٥٦ أكتوبر سنة ١٩٤٧ مجموعة الكرى ص ٣٧٢ رقم ١٥٢١ ، ١١ مارس سنة ١٩٤٧ المجموعة السابقة ص ٣٧٧ رقم ١٥٢١ ومجموعة الجرف جزء ١ ص ٢١ . وانظر محكمة مصر الابتدائية في ٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة الجرف جزء ٢ رقم ٢٧٩ وأحمد صفوت شرح القانون الجنائي لسنة ١٩٢٨ ص ١٦٠ والقلل في المسؤولية ص ٢١١ وستعرض لذلك تفصيليا فيما بعد عند دراسة القسم الخاص من قانون العقوبات الضريبي .

يبقى بعد ذلك التساؤل عن حكم الجرائم الضريبية الأخرى التي لم ينص القانون فيها صراحة على اشتراط القصد الجنائي أو الخطأ غير العمدى .

ومن المقرر أن الأصل في الخطأ هو القصد الجنائي ، فمضى سكت النص عن بيان طبيعة الخطأ اللازم توافره في الجريمة تعين اشتراط توافر القصد الجنائي .^(١) عدا المخالفات فإن الأصل فيها أن القانون لا يستلزم لوقوعها توافر هذا القصد الجنائي .

وقد استقر القضاء على أن القصد الجنائي بحسب الأصل ليس عنصراً في الجرائم الضريبية ، وأنه لذلك لا يصح الدفع بانتفائه^(٢) للوصول إلى نفي المسؤولية الجنائية . وفي هذا اتفقت معظم الجرائم الضريبية مع المخالفات في ركنها المعنوي ، واعتبرت من الجنح المخالفات « délits contraventions » ، أى الجنح التى يتوافر فيها الركن المعنوي للمخالفة .^(٣)

ولهذا يتعين علينا أن نعرض بإيجاز لنظرية الجنح المخالفات وتحديد نوع الخطأ اللازم توافره في هذا النوع من الجرائم .

(١) ديولوجوفى الخطيئة من ١٨٣ رقم ٣٤٢ .

(٢) نقض فرنسي ٧ إبريل سنة ١٩٣٨ سيري ١٩٣٨ - ١ - ٢٧٦ و ٣١ يولية ١٩٣٧ دالوز الأسبوعي ١٩٣٧ - ٥٢٣ . و ١٩ مايو سنة ١٩٢٦ دالوز الأسبوعي ١٩٢٦ - ٣٤٨ و ٧ مارس سنة ١٩١٨ دالوز الدورى ١٩٢١ - ١ - ٢١٧ ونقض فرنسي (دائرة المرافض) ٥ يناير سنة ١٩٠٩ سيري ١٩١٢ - ١ - ١٣٤٥ مايو سنة ١٩٠٧ سيري ١٩٠٨ - ١ - ٣٨ و ٢٤ فبراير سنة ١٩٥٤ دالوز ٥٤ - ١ - ١٠٣ . وقارن نقض فرنسي ٩ يناير سنة ١٨٩٩ - ١ - ٢٨٩ وفى هذا المعنى نقض بلجيكي ١٣ يونيو سنة ١٩٢١ الباسكريزي ١٩٢٢ - ١ - ٤٠٤ ، ٥ أكتوبر سنة ١٩٢٠ الباسكريزي ١٩٢١ - ١ - ٩١ ، ٢٣ ديسمبر سنة ١٩١٩ الباسكريزي ١٩٢٠ - ١ - ١٥ ، ٧ مايو سنة ١٩١٧ الباسكريزي ١٩١٨ - ١ - ١٥ ، ١٠ أبريل سنة ١٩١٦ الباسكريزي ١٩١٧ - ١ - ٧٩ ، ٢٣ يناير سنة ١٩١١ الباسكريزي ١٩١٢ - ١ - ٩٨ . أنظر مارسيل روجر من ٣٥ وما بعدها .

Gustave Neven, Traité des douanes et accises, Bruxelles, 1933, p. 153 no 429 .

وأنظر A. Dus من ٢٥٥ رقم ٧٢ .

(٣) (مارسيل روجر من ٣٥ وما بعدها و Gustave Neven المرجع السابق من ١٥٢ رقم ٤٢٩ .

٥٩ - نظرية الجنح المخالفات :

اتجه القضاء الفرنسى منذ منتصف القرن الماضى إلى أن ثمة جرائم لا يعاقب عليها القانون بعقوبة المخالفات وإن كانت تتفق معها فى ركنها المعنوى .^(١) مثال ذلك فى القانون الفرنسى جريمة لإصدار أسهم أو كوبونات أسهم شركة لم تؤسس طبقاً للقانون . المواد ١ و ٢ و ٣ من القانون الفرنسى الصادر فى ٢٤ يولية سنة ١٨٦٧ بشأن شركات التوصية بالأسهم والمطبق على شركات المساهمة .^(٢) وجنح التموين .^(٣)

وتتميز المخالفات بالغاية التى يهدف إليها المشرع من فرض الالتزامات التى يمثل الإخلال بها الركن المادى فيها - وهى حماية بعض المصالح الضرورية فى المجتمع^(٤) وعدم تعريضها للخطر ، الأمر الذى يقتضى عدم الاعتداد بشخصية الجانى إلا بالقدر اللازم لترتيب مسئوليته الجنائية . وبعبارة أخرى لا يهتم المشرع بحسب الأصل إلا بموجب مراعاة مصلحة اجتماعية معينة بحيث لا يضاف قصد الجانى الإخلال بهذه المصلحة خطورة على الجريمة وهو ما يبدو فى جرائم الخطر التى لا يستلزم فيها القانون حدوث ضرر بالفعل^(٥) - بخلاف الجرائم الأخرى التى تستمد خطورتها من تعمد الجانى ارتكابها . على أنه قد يرى المشرع فى بعض الأحوال أن قصد الجانى ارتكاب نوع معين من المخالفات هو الذى يضاف عليها الخطورة المبررة للتجريم فينص

(١) H. Launais ص ٢٩ رقم ١٠ ويزا ص ١١٠ و ١١١ رقم ١٢٠ .

(٢) H. Launais ص ١٢١ رقم ١١٨ و Hamel ص ٩٧ .

(٣) نقض فى ديسمبر سنة ١٩٥١ « الطعن رقم ١١٦٦ سنة ١١ ق » مجموعة الفوائد فى ٢٥ ملحق

١ ص ٤٥١ رقم ٩ و ٢٠ مايو سنة ١٩٤٩ « الطعن رقم ٦٠١ سنة ١٩ ق » المجموعة السابقة جزء

١ ص ٣٧٥ رقم ١٦ .

(٤) وهم فى نظر مانتسى إما مصالح البوليس أو المصالح المالية .

Manzini : Trattato di diritto penale italiano, 1933, T. 1, p. 542 .

(٥) أنظر الفل فى المسئولية - ص ٢١١

صراحة أو ضمنا على وجوب توافر القصد الجنائي إذا تلاقت غاية المشرع في حماية المصلحة الاجتماعية مع مقتضيات الأخلاق .

وقد فرض المشرع الضريبي الالتزامات الضريبية بقصد حماية المصلحة الضريبية للدولة من الإضرار بها أو تعريضها للخطر . والأصل أن تعمد مخالفة هذه الالتزامات لا يضيف على الجريمة خطورة ما إذا كان من شأنها أن تعرض المصلحة الضريبية للخطر ، وذلك لا يقيد القانون وقوع الجريمة بتوافر القصد الجنائي لدى الجاني اكتفاء بمجرد توافر الخطأ غير العمدى .^(١) أما إذا كانت خطورة الجريمة تتوقف على اقتران الإخلال بالالتزام الضريبي بالقصد الجنائي كما هو الشأن في جرائم الضرر مثال ذلك جريمة التهريب الجمركي الضريبي واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة ، فإن المشرع لا يرى مندوحة من رفع الجريمة إلى مصاف الجرائم العمدية .

على أن عدم استلزام القصد الجنائي أو الخطأ غير العمدى في معظم الجناح الضريبية أسوة بالمخالفات لا يعنى مطلقا أن هذه الجناح تعتبر جرائم مادية كما عبرت خطأ بعض الأحكام الفرنسية^(٢) وإنما يتعين أن يتوافر فيها الخطأ غير العمدى^(٣) إذا لم يكن القصد الجنائي متوافرا .

وقد عني قانون العقوبات الإيطالي بالإشارة إلى ذلك بالنص في المادة ٤٢ على أنه في المخالفات يسأل كل شخص عن عمله أو امتناعه الواعي الإرادي . عمديا كان أو خاطئا .^(٤)

(١) أنظر أمثلة للملك في التشريع الإيطالي في مؤلف A. Dus ٢٥٥ رقم ٢٥٣ .

(٢) نقض فرنسي ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٤٠ الجازيت دي باية ١٩٤١ - ١ - ٢٢ ، ٣١ يولية سنة ١٩٣٧ دالوز الأسبوعي ١٩٣٧ ، ٥٢٣ . ١٨ فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعي ١٩٢٧ - ٢٢٥ ، ٧ مارس سنة ١٩١٨ سيرى ١٩١١ - ٨٩ ، ٤ نوفمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٩٠١ - ٢ - ٥٧ .

(٣) روجر ميرل ص ٢٥١ أنظر تروتايا ص ٣٠٥ .

(٤) « Nelle contravvenzioni ciascuno risponde della propria azione and omissione cosciente volontario, sia essa dolosa o colposa » .

واتجه الفقه^(١) والقضاء^(٢) في إيطاليا إلى أن لا يكفي أن يكون المسلّك إراديا واعيا وإنما يتعين أن يكون مشوبا بالخطأ - عمديا كان أو غير عمدي .

٥٩-٢ اثبات الخطأ - على أن الخطأ غير العمدي في المخالفات يتميز عن غيره من الأخطاء غير العمدية بأنه لا يلزم إقامة الدليل على توافره وإنما يكفي التثبت من وقوع الفعل المادى المكون للمخالفة وإسناده إلى المتهم^(٣) . وذلك طالما أن القانون لا يقتضى لأق الفاعل صورة معينة من صور الخطأ حتى يقال بضرورة إثبات توافرها بالذات ، هذا بالإضافة إلى ما ينطوى عليه فعل الجاني من عدم الحيلة والتبصر حين يباشر نشاطاً مؤدياً إلى وقوع الجريمة .

وهنا لا نقول أننا بصدد افتراض الخطأ في العمل الإرادى الصادر من الجاني وإنما لا يتعدى الأمر في الواقع وضع قرينة اثبات لصالح الاتهام خلافاً للقواعد العامة^(٤) .

وقد اتجه رأى^(٥) تؤيده كثير من الأحكام^(٦) إلى تمييز الخطأ في المخالفات بخصيصة معينة هو عدم إمكان نفيه إلا عن طريق القوة القاهرة - وهو رأى مردود بأن القوة القاهرة باعتبارها أمراً لا يمكن للشخص التبصر به بحيث كان يصح درؤه ولا يكون في استطاعته

(١) Francesco Allmena : la colpa nella teoria generale del reato, 1947, p. 149, 180, (١) 181. n, 93, 94 .

انظر A. Dus من ٢٥٤ و ٢٥٥ رقم ٧٢ .

(٢) نقض إيطالي ٧ مارس سنة ١٩٥٧ ، ٨ أكتوبر سنة ١٩٥٥ ، ٨ نوفمبر سنة ١٩٥٤ ٧١ أكتوبر سنة ١٩٥٤ مشار إليها :

Rassegna di Giurisprudenza sul codice penale, Secouda Appendice, 1958, P. 28, 29 .

(٣) روجر ميرل من ٢٥١ . عمر السعيد من ١٣٨ . القللى من ١١ .

(٤) روجر ميرل من ٢٥١ ، ٢٥٢ .

(٥) روجر ميرل من ٢٥١ و ٢٥٢ ، ويقول بأن القانون يفرض على المواطن الحد الأقصى من العناية والفتنة ، أى يتعين عليهم أن يتجنبوا بقدر الإمكان مخالفة النصوص اللاتحجية ، وأن إثبات القوة القاهرة - وحده - هو الذى يفيد قيامه بهذا الجهد الكبير .

(٦) انظر ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٥٣ مجموعة علاحكام (Bull) رقم ٣٦٠ و ٦ نوفمبر سنة ١٩٤٧ - موسوعة دالوز mise à jour من ١٥ رقم ٧١ و ٣١ يولية سنة ١٩٣٧ دالوز الأسبوعى ١٩٣٧ - ٥٢٣ ، ١٢ ديسمبر سنة ١٩٢٥ دالوز الأسبوعى ١٩٢٨ - ٣٧ .

مقاومته من شأنها تقطع علاقة الإسناد المادى بين الفعل والجانى .
وليست مجرد سبب ينفى توافر الخطأ فى حقه .^(١)

٦٠ - ما يؤثر فى الخطأ :

لا تبدو دقة البحث إلا بصدد معظم الجرائم الضريبية وهى كما قلنا من نوع الجنح المخالفات - فكما بينا يستوى فى قيام هذه الجرائم توافر القصد الجنائى أو الخطأ غير العمدى . وكما قلنا بالنسبة إلى الخطأ غير العادى لا صحة لما ذهب إليه البعض^(٢) من أن هذا الخطأ لا يدرأ إلا بالقوة القاهرة وإنما يدفع بجميع الأسباب التى من شأنها نفى هذا الخطأ .

مثال ذلك إذا أثبت الجانى أن ثمة خطأ غير عمدى لم يتوافر فى حقه - وذلك كما إذا لاثبت الجانى أنه وقع فى غلط جوهري لا يمكنه تجنبه « invincible » مثال ذلك من يجتاز الحاجز الجمركى دون أن يقدم إقرارا عن شىء خاضع للضريبة الجمركية وضع فى عربته دون علمه .^(٣)

ويهمنا فى هذا الصدد أن نبحت أثر الجهل أو الغلط بأحكام القانون الضريبى على الخطأ اللازم لتوافر الجريمة الضريبية .

ويتعين فى هذا المجال قصر هذا البحث على أغلبية الجرائم

(١) انظر فى أثر القوة القاهرة فى القانون الضريبى مقال Chronique في Blanco في ١٩٥٧ دالوز ٢١٩ وما بعدها . وانظر فى تطبيقات فى القوة القاهرة فى الالتزامات الضريبية مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٠ يولية سنة ١٩٥٣ دالوز ١٩٥٣ (Somm.) ٧٣ ، ٢٦ مارس سنة ١٩٥٣ سبرى ١٩٥٤ - ٣ - ٣١ وقد قضى لأبان عند الغياب (مجلس الدولة الفرنسى فى ١٤ فبراير سنة ١٨٧٣) والمرضى مهما بلغت شدته (مجلس الدولة الفرنسى فى ١٨٦٤/٨/٥ و ١٥ يناير سنة ١٩٣٢ والعذر العسكري (مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٧ يولية سنة ١٩٥٧) - لا يعتبر قوة القاهرة فى الجريمة الضريبية . (انظر المقال السالف الإشارة إليه ص ٢٢١ و ٢٢٣) انظر فى الضيقة بين معنى القوة القاهرة فى قانون العقوبات ومعناها فى القانون المدنى Ausset ج. المرجع السابق ص ٢٧٣

(٢) المقصود بالأكره فى هذا الصدد هو الإكراه المادى فهو يعدم الركن المادى للجريمة .
(٣) André Francon فى Quelques aspects, p. 240 .

الضريبية التي تتحد مع المخالفات في ركنها المعنوي .^(١) أما الجرائم العمدية فلا تثير بحثا يذكر في هذا المجال ، مما يتعين معه الرجوع بشأنها إلى القواعد العامة^(٢) .

وقد ثار البحث في أثر الجهل أو الغلط في القانون في القصد الجنائي إذ يشترط لتوافره علم الجاني بالتكليف القانوني للوقائع المكونة للجريمة .

ولا حاجة بنا لكي نؤكد بأن قانون العقوبات الضريبي ليس ركنًا في الجريمة الضريبية ومن ثم فلا محل لأن يحيط به الشخص علمًا .

وبالنسبة إلى الجرائم غير العمدية ، فإنه نظرا إلى انتفاء القصد الجنائي فإنه لا يشترط علم الجاني الفعلي بالتكليف القانوني للوقائع ، وإنما يتعين عليه أن يسعى نحو العلم بالقانون ، فإن جهل به أو علم به علما خاطئا عد ذلك تقصيرا منه يؤدي إلى مسئوليته غير العمدية دون تمييز بين قواعد قانون العقوبات والقوانين الأخرى^(٣) وفي هذا المعنى

(١) انظر في تطبيق هذا المبدأ نقض فرنسي ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٤٠ المجازيت دي يولييه ١٩٤١ - ١١ - ٢٤ وانظر نقض فرنسي ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (Bull.) رقم ٣٦٠ والمتعلق عليه بمجلة العلم الجنائي سنة ٥٤ .

(٢) فلا يمتد بالجهل أو الغلط في قانون العقوبات الضريبي إذا ما كان مصدرا للجريمة ، كان مجاهدا الجنائي في خضوعه للالتزام الضريبي أو عدم خضوعه . أما إذا كان الجهل أو الغلط في القانون سواء كان جنائيا أو غير جنائي - عنصرا من عناصر الجريمة أدى ذلك إلى انتفاء القصد الجنائي . (انظر قضاء المحكمة الاتحادية الألمانية في مقال الدكتور محمود نجيب حسني في مجلة القانون والاقتصاد سنة ١٩٩٨) مثال ذلك قد يخطئ المحاسب في اعتماد الأرباح الواردة في الاقرار الضريبي فيما يتعلق بتطبيق القواعد الضريبية البتة - أي غير المقررة بجزاء جنائي - في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حول مدى اعتبار الضرائب الإضافية ورسوم البلدية من التكاليف واجبة الخصم (نقض ملحق ١٩٥٣/٦/٢٥ مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ٢٠ ص ٧٩٥ رقم ٨٨) ومدى سريان ضريبة المعولات المعارضة على الاكرامات (نقض ملحق ٣ ديسمبر سنة ١٩٥٣ المجموعة السابقة جزء ٢ ص ٧٩٥ رقم ٩١) - في هذه الأحوال انصب المجهل أو الغلط في عنصر من عناصر جريمة الادلاء ببيانات غير صحيحة في الاقرارات المقدمة وبغنى القصد الجنائي لدى المحاسب باعتباره شريكا .

(٣) خلافا لذلك يرى الدكتور محمود نجيب حسني إلى مساءلة الجاني عن جريمة عمدية إستنادا إلى أن القاعدة القانونية تنشئ التزاما بالعلم بها وأن هذا الالتزام يفرض عليه بذل كل الجهود الممكنة

قضت محكمة النقض في قضية اتهم فيها مفتش صحة بأنه تسبب بإهماله وعدم مراعاته اللوائح في قتل غلام بأن أهمل علاجه من عقرة كلب ولم يرسله إلى مستشفى الكلب ، قضت بأن دفع الطبيب بعدم علمه بمنشورة وزارة الصحة الذي يوجب عليه ارسال المعقورين إلى المستشفى لأن المنشور صدر قبل تعيينه ، هذا الدفع لا أساس له ، لأن الطبيب الذي يعمل مفتشاً للصحة يجب عليه أن يلم بكافة التعليمات الصادرة وينفذها سواء أكانت قد صدرت قبل تعيينه أم بعد ذلك^(١)

ولما كان يكفي في الجرائم الضريبية - التي هي من طبيعة المخالفات - توافر الخطأ غير العمدى - فإنه لا يقبل في جميع الأحوال الاعتذار بالجهل بالقانون أو الغلط فيه سواء انصب على قانون العقوبات أو غيره من القوانين ولو كان العلم بها يتعلق بأحد عناصر الجريمة .^(٢)

وقد أثر هذا البحث أمام محكمة النقض في قضية تتلخص وقائعها في أن طبيباً مصرياً لم يورد إلى الخزنة قيمة الضريبة المستحقة على فوائد الديون طبقاً لما تقضى به المادة ٢١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فطلبت النيابة العامة عقابة وفقاً للفقرة الأولى من المادة ٨٥ من القانون المذكور ، فدفع المتهم بعدم خضوعه للضريبة لأنه كان من بين أفراد القوات البريطانية إذ كان يعمل طبيباً بها ، ويتمتع على هذا النحو بالاعفاءات الممنوحة للقوات البريطانية في المسائل المالية بمقتضى القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٤١ ، وأضاف المتهم إلى ذلك أنه إذا فرض

= للعلم بأحكام فإن قصر في ذلك اعتبر سلوكه امتناعاً عمدياً وتوافرت لديه إرادة مخالفة القانون (مقال الفصد الجنائي بمجلة القانون الاقتصادي س ١٩٥٨ ص ٢١٤ وما بعدها) . وعندنا أن الفاعلة القانونية لا تنشأ التزاماً بالعلم بها ، وأن خضوع الشخص لنظام قانوني معين يقتضى العلم بما يتضمنه من قواعد قانونية .

(١) نقض جنائي ٣٠ يونيو سنة ١٩٥٣ مجموعة الأحكام س ٤ ص ١٠٣٣ رقم ٣٦٤

(٢) مع ملاحظة أن شرعية الجرائم والعقوبات ليست ركنين في الجريمة كما قلنا من قبل وانظر A.DUB

ص ٢٤١ ونقض ليطلال ٥ مارس سنة ١٩٥٢ و ٦ فبراير سنة ١٩٥٢ وأول مارس سنة ١٩٥٠ ملحق ١٠

وكان الاعفاء لا يشمل له فإن جهله بالتفسير الصحيح للقانون يصلح
عذرا له في نفي المسؤولية عنه . وقد ذهبت محكمة النقض الى أن
الاعفاء من الضرائب لا يشمل له لأنه لا تتوافر فيه الشروط المطلوبة حتى
يعد من أفراد القوات البريطانية ، وقالت بأن اعتذاره بعدم العلم
بالتفسير الصحيح للقانون وظنه أنه يستفيد من الاعفاء هو اعتذار
لا ينفي مسؤوليته استناداً إلى أن الجهل بقانون الضرائب لا يصلح
عذراً^(١)

وهذا الحكم شديد فيما انتهى إليه لأن جريمة عدم اداء الضريبة
التي صدر بشأنها هذا الحكم من نوع الجنح المخالفات التي لا يؤثر
الجهل أو الغلط في القانون في وقوعها مادام العلم به أمراً ممكنًا . وقد
ذهب البعض^(٢) في تبرير هذا الحكم إلى أن القانون الضريبي يعتبر من
القوانين المكملة لقانون العقوبات . والواقع من الأمر إنه وإن كان
القانون الضريبي الذي خالفه المتهم في القضية سالفة الذكر هو من
قانون العقوبات كما ذهب هذا الرأي إلا أن ذلك لا يعتبر وحده سبباً في
عدم قبول اعتذار المتهم بالجهل به ، فطالما أن الجريمة المتهم بها هي
جريمة يكتفى فيها القانون بتوافر الخطأ غير العمدى لا يشترط العلم
الفعلى بالقانون

وإذا كنا قد قلنا أنه في الجنح المخالفات أنه لا محل لبحث تأثير
الجهل أو الغلط في القانون استناداً إلى أن عدم السعي نحو العلم
بالقانون ينطوي على الإهمال - فإنه يجب التسليم بأنه متى ثبت أن المتهم
قد بذل كل ما في وسعه لكي يعلم بالقانون ولكنه لم يستطع على الرغم
من ذلك أن يحيط به على وجه الصحيح ، فإنه لا يسأل عن فعله ولو
لم تكن الظروف التي حالت دون علمه تعد قوة قاهرة - لأنه في هذه

(١) نقض ١٢ أبريل سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام من ٦ ص ٨٤٢ رقم ٢٥٧

(٢) محمود نجيب حسني - في مقالة من القصد الجنائي مجلة القانون والاقتصاد من ٨ ص ١٩٦

الحالة ترتفع عن الجاني شبهة الاخلال بالالتزام بالعلم بالقانون^(١)

ولا يفوتنا أن نشير في هذا الصدد إلى ما استحدثه مشروع قانون العقوبات الموحد بشأن حالة الضرورة إذ أجاز ارتكاب جريمة الضرورة ولو ألجأت الجاني إليها ضرورة وقاية ماله أو مال غيره ، لا مجرد وقاية نفسه أو نفس غيره ، كما هو الحال في القانون الحالي . وتطبيقاً لذلك تتساءل هل يجوز أن يدفع التاجر جريمة الامتناع عن اداء الضريبة بوجوده في حالة ضرورة بمقولة أن اداء مبلغ الضريبة سيؤدى إلى اشهار إفلاسه بطريقة التقصير . وغنى عن البيان أنه إذا كان الافلاس بطريقة التدليس فإنه يحول دون التمسك بحالة الضرورة لعدم توافر أحد شروطها وهو ألا يكون لارادة الفاعل دخل في حلول الخطر^(٢)

نجيب على هذا السؤال على ضوء ما استحدثه المشروع الموحد في جريمة الضرورة إذ اشترط أن يكون الفعل المكون للجريمة متناسباً والخطر المراد اتقاؤه . ولاشك أن تحديد التناسب بين المصلحة المراد حمايتها والمصلحة المضحية بها أمر دقيق للغاية ولا يسمح هذا المجال للخوض فيه^(٣). وإنما نكتفي بالقول بأن مصلحة الدولة في اقتضاء الضريبة وهى من أهم إيراداتها أمر يمس كيانها المالى ، وأنها لذلك أجدر بالحماية من المصالح الفردية ، فيتعين التضحية بهذه المصالح الأخيرة متى تصارعت مع مصلحة الدولة ، وبالتالي فلا نرى في المثال السابق أن جريمة الضرورة متوافرة الأركان .

(١) محمود نجيب حسي - المثال السابق ص ٢١٩ . وقد أجاز مشروع قانون العقوبات الموحد الاعتذار بالجهل بالقانون سبب القلة الفاعلة وفي حالة الأجنبي الذى قدم للجمهورية منذ ثلاثة أيام على الأكثر بوجود جريمة خالفة للقوانين الوضعية لا تعاقب عليها قوانين بلده أو قوانين البلد الذى استقرت إقامة فيه وانظر في هذا المعنى ص ٢٤٧ André Franchon

(٢) وقد استقر الفقه على قصر مدلول هذه العبارة على حالة التدخل العمدى (انظر محمود مصطفى من ص ٣٦٩ رقم ٣٢٤) وجاء مشروع القانون الموحدة مؤكداً ذلك إذ نص صراحة على ألا يكون الخطر الجسيم المحقق قد تسبب فيه الجاني قصداً .

(٣) أنظر تعليق يوزا على حكم استئناف ١٩٥٧/٢/٢٥ دالوز ١٩٥٧ ص ٣٢٨ - ٣٤١ Fortes ولى حالة الضرورة سنة ١٩٥١ ص ٣٣٤ وما بعدها .

الباب الثالث

العقوبة

المبحث الأول

نظرية الجزاء الضريبي

- ٦١ - تمهيد
٦٢ - الجزاءات غير العقابية ٦٣ - الجزاءات العقابية
٦٤ - العقوبات التعويضية ٦٥ - الغرامة الضريبية ٦٦ - رأينا في الموضوع
٦٧ - غرامة المصادرة ٦٨ - المصادرة

٦١ - تمهيد

فرض القانون الالتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة الضريبية ، أى مصلحتها فى اقتضاء الضريبة . ولتأكيد هذا الضمان وحماية لهذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض .

وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية ،^(١) ثم ما لبث أن تطورت فكرة الجزاء الضريبي إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل ، فالتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبي باخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوى على تعويض الضرر الذى حاق

(١) وصلت إلى الاعداد والابتداع فى الليمانات (انظر مارسيل روجر ص ٤١) .

بالدولة نتيجة الاخلال بالتزامه الضريبي ، فضلا عن اخضاعه للعقوبة الجنائية وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى ادخال العقوبة المقيدة الحرية في أحوال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه ، ومن أمثلة ذلك فضلا عن التشريعات المصرية ، قوانين الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا وفرنسا^(١) .

ويمكننا أن نجمل الجزاءات الضريبية المترتبة على الجريمة في مجموعتين :

(١) جزاءات غير عقابية وهذه إما أن تنطوي على فرض أحكام شديدة على مرتكبي الجريمة ، مما يؤدي إلى عدم تمتعهم بالمزايا التي تنص عليها القواعد الأخرى التي يخضع لها سائر المخاطبين بالقانون الضريبي أو على فكرة تدبير الوقاية .^(٢)

(٢) جزاءات عقابية وتنطوي إما على فكرة العقوبة المحضة أو على فكرة العقوبة التعويضية أو بعبارة أخرى العقوبة التي تهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر بسبب وقوع الجريمة ؛ كما في الغرامة الضريبية .

ويلاحظ أنه لا يعتبر جزاء ضريبياً التنفيذ المباشر على مال الممول لاقتضاء الدين الضريبي ؛ لأنه لا يعدو أن يكون تنفيذاً لالتزام سابق عليه ولا يحمل في طياته مطلقاً فكرة حرمانه من بعض المزايا القانونية التي يكلفها تطبيق القواعد العامة^(٣) .

(١) انظر للمذكر الإيضاحية للقانون رقم ٢٥٣ سنة ١٩٥٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩

(٢) تروتيا - المرجع السابق - ص ٣٠١ رقم ٣٢١ A. DUS ص ١٦ رقم ٦

(٣) A. DUS - المرجع السابق - ص ١٦ رقم ٦

٦٢ - الجزاءات غير العقابية :

تمثل هذه الجزاءات في صور مختلفة أهمها ما يلي :

١ - تعديل أساس ربط الضريبة : مثال ذلك تحديد أرباح الممول بطريق التقدير الجزافي إذا هو لم يقدم إقرارا ما عن أرباحه أو لم يؤسسه على أساس من دفاتر منتظمة أمينة مؤيدة بالمستندات ، والتزام الممول الذي لم يبلغ في الميعاد القانونى بوقف منشأته بدفع الضريبة عن سنة كاملة ، مما ينطوى على ربط الضريبة على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقية .

٢ - جزاءات إجرائية : ومثلها الجزاءات الآتية :

(١) منع الموظفين القضائين والاداريين من القيام بأعمالهم أو وضع إشاراتهم على الأوراق والمحركات التي لم يسدد عنها الممول ضريبة الدمغة : نصت الفقرة الأولى من المادة ٢٣ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه لا يجوز للقضاء وغيرهم من الموظفين العموميين إصدار أحكام أو قرارات أو وضع إشارات أو التصديق على امضاءات أو القيام بأى عمل مما يدخل في اختصاصاتهم مالم تكن ضريبة الدمغة المستحقة قد أديت فعلا وتطبيقا لذلك لا يجوز للقاضى أن يصدر حكمة قبل التثبت من سداد ضريبة الدمغة على المستندات المقدمة من أحد الخصوم ، ولا يجوز للموثق أن يسجل عقدا مالم يتحقق من أداء ضريبة الدمغة على كافة الأوراق والمستندات المقدمة إليه ، كما لا يجوز لكاتب الجلسة أن يأذن بإيداع مستند قدمه أحد الخصوم مالم يتبين أن هذا المستند قد دفعت عنه ضريبة الدمغة^(١)

(١) وقد ذهب البعض الى أن كاتب المحكمة لا يجوز له ان يأذن لفرد بسحب مستند مالم يتحقق من انه قد سددت عنه ضريبة الدمغة (محمد كامل عباس ، المرجع السابق ص ١٩٩) وفي رأينا أن واجب التحقق من أداء هذه الضريبة ظلما أنه يقتصر - وفقا لظاهرة النص على حالة تقديم المستند ، فانه لا يشمل سحبه ، وذلك لأن المستندات المسحوبة هي غير المستندات المقدمة بلا جدال .

(ب) عدم جواز التمسك بالأحكام أو الأعمال الرسمية التي لا تسدد بشأنها ضريبة الدمغة . نصت المادة ٢٣ من قانون الدمغة على أن كل حكم يصدر أو عمل رسمي يؤدي ، وكذلك كل عقد يتم خلافا للأحكام الواردة في القانون المذكور لا يجوز التمسك به حتى تؤدي الرسوم المستحقة والغرامات والتعويضات ، وعلى المحاكم أن تقرر ذلك من تلقاء نفسها .

ويلاحظ أن القانون قد جعل التمسك بالأحكام والأعمال الرسمية والعقود التي تمت خلافا لقانون الدمغة متوقفا على أداء الغرامات والتعويضات فضلا عن أداء الضريبة المستحقة . ولا شك أن الالتزام بأداء الغرامات يفترض بطبيعة الحال استحقاقها قانونا بمقتضى حكم نهائي من المحكمة ، فإذا لم يصدر حكم بذلك كان للجاني في رأينا أن يسدد الضريبة المتأخرة وحدها حتى يجوز له التمسك بالأعمال السالف بيانها . وعندئذ تستمد هذه الأعمال حجيتها في الإثبات منذ تاريخ انشائها أو تحريرها^(١) .

وعدم جواز التمسك بالعقود والأحكام والأعمال الرسمية الأخرى لا يعني بطلانها^(٢) ، لأن الالتزامات بأداء ضريبة الدمغة ليس شرطا لصحة العقود أو الأعمال الرسمية أو الاجراءات التي بنى عليها الحكم . وقد كانت المادة ١٨٦ من قانون الاجراءات الجنائية الايطالي تنص على انه لا يجوز قبول العمل أو القيام به اذا أوجب القانون وضع طابع دمغة عند مباشرته ، فاذا قبل أو تمت مباشرته دون وضع هذا الطابع لا يترتب على ذلك البطلان ، ثم صدر القانون رقم ٥١٧ سنة ١٩٥٥ بتعديل المادة ١٨٦ المذكور ونص على أنه اذا أخضع القانون

(١) محمد كامل عباس ص ١٩٩ .

(٢) نقض ايطالي ٢٤ يونيو سنة ١٩٥٢ و ١٧ مايو سنة ١٩٥١ و ١٢ مايو سنة ١٩٥١ و ٣ اغسطس سنة ١٩٥٠ و ٤ مارس سنة ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٤٩ و ٩ اغسطس سنة مجموعة القضاء في قانون المرافعات سنة ١٩٥٤ .

Rassegna di Giurisprudenza sul codice di procedura civile 1954, P. 567 no 7.

عملا معينا لرسم دمغة ، فإن عدم دفع هذا الرسم أو عدم كفايته لا يؤدي إلى عدم قبول العمل أو يمنع من القيام به وذلك دون إخلال بالجزاءات المالية التي تنص عليها القوانين .

وقد استثنى المشرع من حكم الفقرتين الأولى والثانية من المادة ١٦ سאלفة الذكر الأحوال الثلاثة الآتية : (١) المواد الجنائية . (٢) مسائل الجرد والحصر التي تباشرها سلطات رسمية . (٣) الاجراءات الوقتية التي يرى القضاة اتخاذها في الأحوال المستعجلة .

وفي هذه الأحوال المتقدمة قارن المشرع بين المصلحة الضريبية للدولة والمصالح الأخرى التي ترعاها المسائل السالف بيانها ، فرجح هذه المصالح الأخيرة عليها .

وبالنسبة إلى المواد الجنائية لا يجوز لسلطة الاستدلالات أو التحقيق أو المحاكمة عدم قبول مستند ما بدعوى أنه لم يسدد عنه ضريبة الدمغة ولما كان هذا النص يعتبر مكملا ومؤكدا مبدأ حرية القاضي الجنائي في الاقتناع وتخويله اتباع ما يراه من طرق الاثبات (المادة ٢٩١ إجراءات) وكانت المادة ١٦٦ من قانون الاجراءات الجنائية قد نصت على انه يتبع في الدعوى المدنية التي ترفع أمام المحاكم الجنائية الاجراءات المقررة بهذا القانون فإن الحكم سالف الذكر يمتد إلى الدعوى المدنية التبعية^(١) .

وفي إجراءات الجرد والحصر التي تجريها سلطات الدولة رعاية للمقصر وناقصى الأهلية ومن في حكمهم لا يجوز أن تتوقف لعدم سداد ضريبة الدمغة على احد المستندات .

وفي الاجراءات الوقتية التي يرى القاضي اتخاذها في أحوال الاستعجال يهدف المشرع إلى حماية للحقوق المعرضة للخطر وخشية

(١) عكس ذلك - محمد كامل عباس ص ٢٠٠ .

ضياح معالم الحقيقة ولهذا نص على أن عدم أداء ضريبة الدمغة على المستندات لا يترتب عليه تعطيل هذه الاجراءات .

٣ - جزاءات مدنية : ويقصد بها جبر الضرر الذى عاد على الدولة من وقوع الجريمة باعتبارها عملا غير مشروع وهى فى الوقت ذاته تتجرد من كل معنى معانى العقاب لأنها لا تتجاوز حدود الضرر المذكور .

مثال ذلك : أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد أن نص على اعتبار كل من عدم أداء الضريبة فى الميعاد أو عدم حجزها عند المنبع وتوريدها للخزانة فى الميعاد القانونى جريمة ضريبية ، نص فى المادة ١٧٢ على أن تستحق فائدة تأخير على من لا يؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقارات فى المواعيد القانونية أو لا يحجزها عند المنبع ويوردها للخزانة فى الميعاد القانونى .^(١)

ويلاحظ أن مطالبة الادارة الضريبية للملتزم الأصل فى جريمة التهريب الضريبى بالضريبة المستحقة أو ببقية الضريبة التى لا يؤدها أداء كاملا (le rappel d'impôt) يعنى مطالبة الدولة بذلك الجزء من دينها المستحق لها والذى كان عرضه للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون^(٢) ، ويعتبر لذلك من قبيل التعويض العيى .

(١) يلاحظ أن المدين الأصل فى حالة عدم حجز الضريبة عند المنبع وتوريدها فى الميعاد لا يسأل عن فائدة التأخير ، إلا إذا كان هو نفسه الملتزم بالتوريد (فكري ناصف فى الضرائب المباشرة على إيرادات الثروة المنقولة طبعه ١٩٥٨ ص ٤٠٢) ويلاحظ أن الدولة فى الزام الممولين بفائدة التأخير قد أبحاث لنفسها ما حرمت على غيرها . وإنه لا يجوز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين . (انظر فى انتقاد مسلك المشرع فى هذا الصدد مقال الأستاذ محسن مجوم فى مجلة التجارة والضريبة عن د نظرة فى الكتاب الرابع من القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٣٩) عدد ٢٢ ص ٥٥

(٢) انظر نقض جنائى - ٣٠ ابريل سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام ص ٧ رقم ١٩١ + ١٠ مارس سنة ١٩٥١ + ١١ مارس سنة ١٩٤٧ مجموعة القواعد فى ٢٥ علما جزء ٢ ص ٨٠٩ و ٨١ رقم ٣ و ١٢

ويلاحظ أن القانون الضريبي قد نص في بعض الأحوال على مساءلة غير الملتزم الأصلي بأداء الدين الضريبي بطريق التضامن معه - مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن ضريبة الدمغة من أنه على القاضى أن يحكم من تلقاء نفسه بإداء قيمة الرسوم المستحقة على جميع من اشتركوا في المخالفة وذلك بطريق التكافل والتضامن وما نصت عليه المادة ١٧٩ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من إلزام الشريك في جريمة التحايل للتخلص من أداء الضريبة المقررة بهذا القانون بالتضامن مع الفاعل الأصلي في أداء ما يترتب على فعله من روق الضرائب .

ولا يجوز الخلط بين هذه الجزاءات المدنية والعقوبات التعويضية ، فبينما تبدو الأولى مجردة تماماً من عنصر العقاب ، فإن الثانية تعتبر عقوبة في الأصل وإن خالطها عنصر التعويض .

٤ - تدابير أمن : قد يأخذ قانون العقوبات الضريبي بنظام تدابير الأمن^(١)

٦٣ - الجزاءات العقابية

(أولاً) العقوبات البتة :

تنطوى القواعد الجنائية على جزاءات عقابية كالسجن والغرامة والمصادرة . وقد أخذ فيها القانون الضريبي بعقوبة السجن في الجرائم التي تنطوى على جسارة معينة واخصها جرائم الغش الضريبي وهي التي يقصد بها التهريب من أداء الضريبة . ومثال الأحوال التي نص فيها القانون المصري على عقوبة السجن جريمة التحايل للتخلص من

(١) انظر A. Dus - ص ٤٣ وما بعدها رقم ١١

أداء الضريبة (المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ وتقليد طوابع علامات وطوابع مصلحة الضرائب وتوزيعها واستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها وتعتمد أحد موظفي الحكومة إساءة استعمال اختتام دمغة الضرائب (المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠)
والتهريب الجمركي (المادتان ١٢١ و ١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣) .^(١)

ويلاحظ أنه امام سكوت النص عن ذكر الحدين الأقصى أو الأدنى للسجن والحبس يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات .

وقد نص القانون العام للضرائب في فرنسا على عقوبة الحبس من

(١) ويلاحظ أن المادة الخامسة من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة عن صغار ملاك الأراضي الزراعية قد نصت على أنه يجب على كل محوّل يملك في أكثر من تكليف واحد في بلد واحد أو عدة بلاد في اتحاد الدول ويكون ربط أمواله في هذه التكاليف أو في بعضها أو إحداهما عشرين جنيتها فأقل ، يجب عليه أن يقدم إلى الصيارف الموجودة بدائرتهم هذه التكاليف إقرارا بين به مقدار ما يملكه في كل بلد والضريبة السنوية المفروضة في كل منها ، كما يلتزم بتقديم الاقرار نفسه كل محوّل اكتسب كل ملكية أو بعضها عن طريق الاصلاح الزراعي . ونصت المادة ٦ من القانون المذكور على أن المحوّل الذي يتأخر في تقديم الاقرار أو يتضمن في اقراره بيانات خاطئة يترتب عليها الاعفاء أو التخفيف بدون وجه حق في الضرائب المستحقة على اطلاقه يحرم من الانتفاع بأحكام الاعفاء أو التخفيف لمدة خمس سنوات . كذلك تفرض عليه بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة ، غرامة مساوية منه بغير حق . وإذا كان الاعفاء قد وقع فعلا ألزم المحوّل المخالف فوق ذلك برد جميع المبالغ التي تكون قد خصصت له بغير حق . ثم نصت على أنه في جميع الأحوال يجوز الحكم على المحوّل بالحبس لمدة لا تتجاوز شهرا .

والذي يسترعى النظر في هذه الحالة أنه بينما قرر القانون مخالفة الالتزام بالاقرار المخصوص عليه في المادة الخاصة جزاء إداريا يصدر بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة نص على جواز الحكم على المحوّل بالحبس لمدة لا تتجاوز شهرا - فما المقصود بهذا النص الأخير . لاشك أن المشرع لم يقصد بهذا النص تمثيل مدير عام مصلحة الأموال المقررة توقيع هذه العقوبة . وما كان له أن يفعل ذلك ، لأنه من المقرر أنه « لا عقوبة بغير حكم » ، وإذن وأمام صريح النص نرى أن المشرع قد اعتبر هذا الفعل جريمة وقرر لها عقوبة الحبس ، وهذه لا يمكن الحكم بها إلا بواسطة القاضي . أما كلمة « يجوز » التي صدر بها القانون هذا النص فهو من قبيل سوء الصياغة ، وهو أمر شمل المادة السادسة برمتها .

سنة إلى خمس سنوات (انظر على سبيل المثال المواد ١٧٤٤ و ١٧٤٥ و ١٧٤٧) كما اخذ بهذه العقوبة كل من القانون الايطالى والانجليزى وفى الولايات المتحدة الأمريكية وفى بعض المقاطعات السويسرية .

وفى الأحوال التى يجوز فيها توقيع عقوبتى عقوبتى السجن والحبس يخضع تطبيقها وتنفيذها للقواعد العامة المقررة فى قانون العقوبات ، كما انه يجوز فى الجرائم الضريبية الحبس الاحتياطى وفقاً لما نص عليه قانون الاجراءات الجنائية^(١) .

وبالنسبة إلى الغرامة الجنائية فقد نص عليها القانون الضريبى كجزاء على الجرائم الضريبية إما كعقوبة أصلية (مثال المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) أو كعقوبة تكميلية يقضى بها مع عقوبة الحبس^(٢) و مثال المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١)

وبالنسبة إلى المصادرة قد يقررها القانون الضريبى كعقوبة ، مثال ذلك المادة ٥٣ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ .

(ثانياً) العقوبات التعويضية :

تتميز الجريمة الضريبية بانطوائها على تهديد للمصلحة الضريبية للدولة سواء بتعريضها للخطر أو بإلحاق الضرر بها . ولذا كان من الطبيعى أن يلجأ المشرع الضريبى إلى سبيل العقوبات التعويضية فى هذا النوع من الجرائم : وتتميز هذه العقوبات بطبيعتها المختلطة ،

(١) فى هذا المعنى مرسيل روجر ص ٤٣ .

(٢) أما فى الحالة التى تقضى فيها بالزامه وحدها فتعتبر عقوبة أنظر نقض جنائى - أصلية ١٧ مارس

سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام ص ١٠ ص ٣٢٨ رقم ٧٣ .

فهى ليست عقوبة محضة كما أنها ليست ، تعويضا خالصا ، وإنما هى فى الواقع تجمع بين الصفتين كما فى الغرامة الضريبية وغرامة المصادرة ، والمصادرة .

(أ) الغرامة الضريبية

٦٥ - عرف قانون العقوبات الضريبى نوعا معينا من الغرامات ، أطلق عليه اسم الغرامة الضريبية «L'amende fiscale» وتحدد عادة بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة .

وقد يقدر القانون مبلغ الغرامة إذا تعذر معرفة مقدار الضريبة (انظر المادة ٥٣ من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك)

وتتميز هذه الغرامة بأنها لا توقع إلا فى الجرائم التى تنطوى على اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وهى الجرائم الضريبية^(١) .

٦٥ مكررا - الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية :

كان تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية من أهم الموضوعات التى دار حولها البحث فى قانون العقوبات الضريبى .

(١) أوجزاء من ٤٣٣ وقد ذهب الفقه والقضاء فى فرنسا إلى أن قواعد التزامات الضريبة لا يقتصر نظام تطبيقها على جرائم التشريع الضريبى بل تمتد إلى الجرائم الأخرى التى تسبب ضررا ماليا للدولة ، كالجرائم الخاصة بالغيب والبريد ومخالفة القوانين المنظمة للقمع . انظر موسوعة دالوز جزء ١ تحت كلمة (غرامة ضريبية) ص ١٠٣ رقم ٦ وانظر نقض فرنسى ١٩ يناير سنة ١٩٥٩ (Bull.) رقم ٤٨ .

(انظر Max Le Rox : Les criteres distinctifs des diverses amendes et Le pro-bien des decimes et majorations, J. C. P. 898n. 18)
من قبيل الغرامة الضريبية .

فذهب البعض^(١) إلى ان هذه الغرامة ليست إلا تعويضا مديناً للخزانة عما أصابها من ضرر ، وقيل بأن الوظيفة التي تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه بتلك التي يقوم بها الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية^(٢) .

وعيب هذا الرأي أن التعويض بحسب طبيعته لا يتجاوز قدر الضرر^(٣) ، وأنه إذا جاز أن يحدد القانون أو الاتفاق مبلغ التعويض جزافيا (كما في فوائد التأخير والشرط الجزائي) فإن التقدير الجزافي يجب أن يقترب بقدر الامكان من الضرر الحقيقي الذي لحق المجني عليه^(٤) .

وهذا إلى ان العلاقة الضريبية بين الدولة والأشخاص ليست علاقة تعاقدية بل هي من علاقات القانون العام^(٥) .

وقد تأثر المشرع المصري بهذا الرأي فوصف الغرامة الضريبية بأنها تعويض . مثال : ذلك المادة ١٨١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

راجع A. Gesché : Les infractions en matière de douanes et accises, Revue de droit pénal et de criminologie et archives internationales de médecine Légale, 1939, P. 2.

E. Pilon : Principes et technique des droits d'enregistrement T. I, P. 647.

(١) انظر هذا الرأي في A. Dus من ١٨ ملش ٢٠ .

Camille Scailteur, Le devoir fiscal, 1950, P. 137

(٢) انظر

Gaston Jéze, La fraude fiscale, Revue de science et de Législation

(٣) انظر

financières, 1933, P. 200.

(٤) نصت المادة ٢٢٤ من القانون المدني على أنه لا يكون التعويض الاتفاقي مستحقا إذا أثبت المدين أن الدائن لم يلحقه أى ضرر .

ويجوز للقاضي أن ينفذ هذا التعويض إذا أثبت المدين أن التقرير كان مبالغاً فيه الى درجة كبيرة ، أو ان الالتزام الأصيل قد نفذ في جزء منه ويقع باطلا كل اتفاق يخالف أحكام الفقرتين السابقتين .

(٥) ديلوجو في قانون العقوبات المغربي ص ٤١ .

وذهب رأى^(١) إلى أن المشرع بهذا الوصف قد حسم الخلاف كله وهو قول يتفق مع ما ذهب إليه البعض في الفقه الايطالي^(٢) من أن العبرة في تحديد طبيعة الغرامة إنما يكون بتسمية المشرع لها .

والواقع من الأمر إن الالفاظ التي يستخدمها المشرع لا يمكن الوقوف عندها لتحديد الطبيعة القانونية للجزاء ، إنما العبرة بجوهره وموضوعه وما يتمتع به من خصائص قانونية . وهذا المعنى هو ما أكدته محكمة النقض^(٣) إذ قالت إن المشرع لم يقصد الخروج بالتعويض عن كونه جزاء يلزم الغرامة وأنه مازال يغلب عليه معنى العقوبة وإن خالطه التعويض .

ولا يجوز الخلط بين الغرامة الضريبية المقررة للجريمة الضريبية والغرامة الجمركية طبقا للاتحة الجمركية قبل تعديلها بالقانون رقم ٦٢٣ سنة ١٩٥٥ في شأن التهريب الجمركي ، فقد سبق أن بينا - طبقا لما استقر عليه قضاء الدائرة المدنية لمحكمة النقض - أن هذه الغرامة الأخيرة ليست إلا تعويضا مدنيا بحتا بناء وأن التهريب الجمركي في ظل تلك اللائحة لم يكن ليعتبر جريمة^(٤) .

(١) قال به الأستاذ الدكتور حسين خلاف - الوجيز في تشريع الضرائب سنة ١٩٥٧ ص ٢٧٣ .
(٢) ماتسيني في قانون العقوبات ، جزء ٣ طبعة ١٩٣٤ ص ١١١ رقم ٥٤٤ ، وقال أنه إذا اقتصر المشرع على تسميتها بأنها عقوبة مالية دون أن يحدد نوعها اعتبرت جزاء مدنيا بالمعنى الواسع .

(ص ١١٠)

(٣) نقض جنائي - ١١ مارس سنة ١٩٥٢ - مجموعة الأحكام ص ٣ - ص ٥٤٣ رقم ٢٠٤ .

(٤) أنظر نقض مدني ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٥٩ الطعن رقم ٢٧٦ سنة ٢٥ ق بعد . (أشرنا إليه فيما تقدم ص ٢٥٩ و ٢٥٠) و ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام ص ٧ ص ٩٣٤ رقم ١٣٤ ، و ٢٥ أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام ص ٧ ص ٨٦٣ رقم ١٢٣ .
ولما كان من المقرر أن قرارات سلطة التحقيق لا تمجوز حجية الشيء المحكوم فيه أمام القضاء المدني .

(Jean Derrupé : La notion particulière de décision définitive en procédure pénale, Quelques aspects, P, 144, no 22) =

أما الغرامة الجمركية وفقاً للقانون الجديد رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ الذى رفع أعمال التهريب الجمركى إلى مصاف الجرائم فهى من الغرامات الضريبية بلا جدال .

وذهب رأى آخر إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية^(١) . ويعيب هذا القول أن دين الضريبة - بحسب طبيعته - ينشأ فى ذمة الممول بقول القانون بمجرد حصول الواقعة المنشئة له ، أما قرار ربط الضريبة فلا يحدوده كشف هذا الدين وتحديد مداه وفقاً للقانون ، بحيث لا يؤثر عدم صدور هذا القرار فى نشوء الدين فى ذمة الممول^(٢) . وهذا القول يتنافر تماماً مع كون الغرامة الضريبية لا تنشأ فى ذمة المحكوم عليه إلا منذ صدور حكم

== فقد قضت محكمة النقض تأكيداً للصفة المدنية لأعمال لتهريب الجمركى وفقاً للامحة الجمركية أن أمر النيابة العامة بحفظ الأوراق لعدم تأثير واقعة التهريب الجمركى لا يكون له قوة الأمر المقضى أمام اللجنة الجمركية حين إعادة محاكمة المهرب عن هذه الواقعة ذاتها . (انظر نقض مدلى ١١ ديسمبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام ص ٩ ص ٧٢٦ رقم ٩٤) .

وفى هذا المعنى محكمة الزقازيق الابتدائية فى ٤ يونيو سنة ١٩٣٠ المحاماة ص ١٠ ص ٧٢٧ رقم ٣٦٣ . عكس ذلك بعض الأحكام التى ذهبت إلى أن لغرامات الجمركية ليست تعريضاً مدنياً بحثاً بل هى خليط بين الصفتين الجنائية والمدنية (محكمة استئناف القاهرة فى القضية رقم ٤٣٦ سنة ٧٠ ق فى ١٦ مارس سنة ١٩٥٤ « الدائرة التجارية » انظر موسوعة القضاء فى المواد التجارية للأستاذ عبد المعين لطفى جمعة ، محكمة مصر الابتدائية فى ٢ مارس سنة ١٩٢٧ المحاماة ص ٧ ص ٨٩٤ رقم ٥٠٩ ، استئناف غنطلا ٣٠ مايو سنة ١٨٩٥ . مجلة التشريع والقضاء ص ٧ ص ٣١١) .

(١) حبيب المصرى فى ضرائب الدخل سنة ١٩٤٥ ص ٦٦٦ . وى هذا المعنى قضت محكمة شين الكوم الابتدائية بأن « زيادة ما لم يبلغ من الضريبة » المنصوص عليها فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى يحكم بها القاضى هى فى حقيقتها ضريبة إضافية يقضى بها للدولة بسبب المماطلة فى الدفع أو عدم تقديم الاقرار فى الوقت المحدد وبالنسبة إلى الضريبة التى لم تدفع : (ق ٢٧ ديسمبر سنة ١٩٤٨ مجموعة السكرى ص ٧٨٠ رقم ١٥٥٣)

(٢) وتطبيقاً لذلك نصت المادة ٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمادة ٢٤ مكررا / ٦ على أن تبدأ مدة تقادم الضريبة من اليوم التالى لانتهاؤ الأجل المحدد لتقديم الاقرار - لا من تاريخ القرار الصادر بربط الضريبة .

جنائي كما سنبين فيما بعد ، طبقاً للمبدأ المقرر في العقوبة من أنه
(لا عقوبة بغير خصومة Procés) .

وقد أخذ المشرع صراحة بنظام الضريبة الإضافية في بعض
الأحوال ، فقرر زيادة الضريبة بقوة القانون بمجرد وقوع المخالفة
الضريبية . وفي هذا الحالة لا يعدو قرار الإدارة بفرض هذه الزيادة أن
يكون قراراً تنفيذياً لما نص عليه القانون - مثال ذلك ما نص عليه
القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ . بشأن المرور من زيادة الضريبة على
السيارات إلى حد معين عند عدم أدائها في الميعاد القانوني « راجع المواد
من ٧٤ إلى ٨١ من هذا القانون » ، وما نص عليه القانون العام
للمضرائب في فرنسا في المواد ١٧٢٥ إلى ١٧٣٣ في الباب من القانون
المذكور والخاص بالعقوبات من زيادة الضريبة إلى حد معين بمجرد
مخالفة الالتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون المذكور^(١) .

وذهب رأى ثالث^(٢) إلى أن الغرامة الضريبية لها طبيعة جنائية
بحتة وهو رأى مردود بأن المشرع كثيراً ما ينص على هذه الغرامة بجانب
الغرامة الجنائية (أنظر المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١
مثلاً) مما يؤكد اختلاف طبيعة كل من الغرامتين عن الأخرى ، فضلاً
عن أن تحديداتها وفقاً لمبلغ الضرائب الذي لم يؤده الملتزم الضريبي يؤكد
أن جوهر هذه الغرامة ليس عقاباً بحتاً . هذا فضلاً عن أن النص على
إخضاع هذه الغرامة لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة
لما ينفي عن هذه الغرامة صفة العقوبة البحتة .

(١) انظر لروتبا المرجع السابق ص ٢٠٣ رقم ٣٢٣ . انظر نقض بلجيكي في ٢٥ إبريل سنة ١٩٢٧
الباسكريزي ١٩٢٧ - ١ - ٢١١ .

(٢) أنظر

Maarel Foye et Charles Cardyn : Procédure fiscale contentieuse, 1944. P. 152,
no 163.

وفي هذا المعنى جاروفى قانون لعقوبات (طبعة ٢) جزء ٢ رقم ٤٤١ و ٤٤٥ ومذكرة Dejardine في
دالوز لدوري ٩١ - ١ - ١٠٣ .

وذهب رأى رابع^(١) إلى أن الغرامة الضريبية هي من قبيل الجزاءات الإدارية قولاً منه بأنها تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة ، وأن خطورة هذه الجزاءات وسهولة الحكم بها تبعاً للحكم بالعقوبة الجنائية وكون القضاء هو المرجع الأخير بالنسبة إلى جميع الجزاءات الإدارية لما يبرر تحويل القضاء النظر في هذه الجزاءات وخاصة أن اعتبار الإدارة الضريبية خصماً للملتزم بالضريبة لما يحول دون إعتبارها حكماً في الوقت ذاته . ويعاب على هذا الرأي عدم تمييزه بين الغرامة الضريبية التي تقضى بها المحكمة في الخصومة الجنائية والغرامة الإدارية التي قد تفرضها الإدارة ، فضلاً عن أن الغرامات الضريبية تقضى بها المحكمة الجنائية بمقتضى وظيفتها القضائية لا سلطتها الولائية مما لا محل معه لوصفها بأنها جزاءات إدارية .

وقد ذهب رأى الغالب في الفقه^(٢) والقضاء^(٣) إلى إعتبار هذه

(١) مقال الأستاذ فالين في مقال عن الطبيعة القانونية للعقوبات الضريبية في مجلة علم المالية والتشريع المالي سنة ١٩٤٩ ص ١٤ وما بعدها .

(٢) Edouard Bourrel في موسوعة دالوز الجنائية جزء ١ تحت كلمة

= Amende Fiscale = no. 14.

Réprat. prat. du droit belge. Impot, P. 818, no 101 8.

Max le Roy, J C. P. 1951, P. 898. no 19.

Marcel Guétat, thésé. op. eit. P. 192 etc. R. Vincent: De L'Amende en matière pénale et en matière fiscale, thésé, 1899 P. 312 etc.

بورزا ص ٣٦٧ رقم ٥٣١ . دوتنيه ذى فاير ص ٣٧٥ رقم ٦٥٩ .

رو جزء ١ ص ٤٣٤ وما بعدها ، ما نيول في مجلة العلم الجنائي وقانون العقوبات المقارن سنة ١٩٣٩ ص ٧٥ .

وانظر مثال Léze في الغش الضريبي السالف الإشارة إليه ص ٢٠١ و ٢٠٢ .

(٣) نقص جنائي فرنسي ٢١ مايو سنة ١٩٥٧ (Bull.) رقم ٤٣٩ ، ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ (Bull.)

رقم ٨١٩ ، ٦ يونيو سنة ١٩٥٦ (Bull.) رقم ٤٣٤ ، ١٨ إبريل سنة ١٩٥٦ (Bull.) رقم

٤٣٤ ، ١٧ مايو سنة ١٩٥٥ (Bull.) رقم ٣٩ ، ١٠ يناير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٧-٢٥١ ،

١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعي ١٩٥٣-٨٢ ، ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٣١ الجازيت دي باليه

١٩٣١-٢-٨٤٤ ، ١٦ يوليو سنة ١٩٢٣ دالوز ١٩٢٨-١-٧٧ ، ١١ يوليو سنة ١٩٠٤

سيرى ١٩٠٧-١-٣٩٠ .

الغرامة ذات طبيعة مختلطة أى تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ،
وبهذا الرأى استقر قضاء محكمتنا العليا^(١) ورتب على هذا التحليل
نتائج قانونية هامة سنعرض لها فيما بعد .

٦٦ - رأينا فى الموضوع :

يتعين التمييز بادىء ذى بدء بين ثلاثة أنواع من الجزاءات المالية
الضريبية^(٢) :

- (١) زيادة الضريبة بقوة القانون .
- (٢) غرامة ضريبية تفرضها الإدارة .
- (٣) غرامة ضريبية تقضى بها المحكمة الجنائية .

أما عن زيادة الضريبة بقوة القانون فقد بينا أنها ضريبة إضافية
يقررها القانون الضريبى على مخالفة بعض أحكامه^(٣) وأن دور الإدارة
فى تقريرها مجرد دور تنفيذى كاشف لحق الدولة فى هذه الضريبة .

(١) نص جئائى ١٣ أبريل سنة ١٩٤٥ الطعن ٥٠ سنة ٢٤ ق ، ١١ مارس سنة ١٩٥٢ الطعن
٤٩٥ سنة ٢١ فى ١٩ مارس سنة ١٩٥١ الطعن ١٨١٧ سنة ٢٠ ق ، و ١٨ مايو سنة ١٩٤٨
الطعن ١٦٦٨ سنة ١٨ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ وما بعدها رقم ٢٣ و
٥ و ٤ على التوالى . وانظر أيضا بالنسبة إلى جرائم التهرب من أداء رسوم الانتاج بنقض ١٤
يونيه سنة ١٩٥٠ الطعن ٢٢٢ سنة ٢٠ ق ، وأول مارس سنة ١٩٤٢ الطعن ٦٦٤ سنة ١٣ ق
مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٩٨٣ و ٩٨١ رقم ٨ و ٥ . ويلاحظ أن محكمة النقض
فى هذين الحكمين الأخيرين قد وصفت الغرامة الضريبية بأنها جزاء تأديبى ، وهو تعبير غير دقيق
وقد يؤدى إلى الخلط .

وانظر فى هذا المعنى محكمة طنطا الابتدائية فى ٧ إبريل سنة ١٩٤٩ مجموعة الجرف جزء ٤
مبدأ ٥٩٢ .

(٢) راجع Edouard Bourrel فى مقاله عن الضرائب والرسوم فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ٥٥٢
رقم ٣ .

(٣) مثال ذلك فى القانون المصرى المواد من ٧٤ إلى ٨١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن
المروور ، وللمادة الأولى من القانون رقم ٤٧١ لسنة ١٩٥٣ بشأن رخص الأجهزة اللاسلكية قبل
تعديلها بالقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٠ وكانت تنص على زيادة الرسم المقررة على الجهاز إذا لم
يسدد فى الجهاد القانون وفى القانون الفرنسى المواد من ١٧٢٥ إلى ١٧٣٣ من القانون العلم
للضرائب .

وبالنسبة إلى الغرامة الضريبية التي تفرضها الادارة ومشالها في القانون المصرى ما نصت عليه المادة ٦ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة عن ملاك الأراضى الزراعية من أن كل محمول يتأخر عن تقديم الإقرار المنصوص عليه أو يتضمن إقراره بيانات ويترتب عليها الاعفاء أو التخفيف بدون وجه حق من الضرائب المستحقة على أطيانه تفرض عليه بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة ، غرامة مساوية للمبلغ الذى أراد الافادة منه بغير حق^(١) .

وما نصت عليه المادة ٢٨ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ سنة ١٩٥٢ بالإصلاح الزراعى من أنه إذا لم يقدم المحمول الإقرار المنصوص عليه في المادة السابقة في الميعاد المعين أو ذكر في إقراره بيانات غير صحيحة بقصد التهرب من دفع الضريبة الإضافية أو جزء منها تفرض عليه غرامة تعادل خمسة أمثال الضريبة التي ضاعت أو كانت تضيع على الخزنة العامة بسبب عدم تقديمه الإقرار في الميعاد المحدد أو بسبب البيانات غير الصحيحة التي وردت في إقراره وذلك فضلا عن الزامه بأداء الضريبة ذاتها ، وتقضى بالغرامة إحدى اللجان التي يؤلفها « وزير المالية والاقتصاد » لهذا الغرض ويكون قرارها في هذا الشأن قابلا للطعن^(٢) . وما نصت عليه المادة ٢٤ / ١ رابعا من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٧ في شأن الضريبة على العقارات المبنية المعدلة بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ من أن كل محمول يتأخر عن تقديم الإقرار المنصوص عليه بالمادة ٢٤ مكررا والإخطار المنصوص عليه بالمادة (٢٤) مكررا ثالثا أو يضمن إقراره أو إخطاره ببيانات خاطئة . يترتب

(١) نصت الفقرة الأخيرة من هذه المادة على جواز إعفاء المحمول من الغرامة بقرار من وزير المالية والاقتصاد ، أو من ينوب عنه وذلك في حالة ما إذا قام المحمول من تلقاء نفسه قبل كشف عدم صحة البيانات المقدمة منه بتقديم الإقرار وتصحيح البيانات المقدمة .

(٢) صدر قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٤٣ لسنة ١٩٥٣ (الوقائع عدد ٢٥ في ٢٣ مارس سنة ١٩٥٣) ونصت مادته على أنه « تشكل بكل مديرية لجنة برئاسة مفتش المالية وعضوية كل من مدير ووكيل القسم المالى بالمديرية أو من ينوب عنهم - وتتولى هذه اللجنة توقيع الغرامة المنصوص عليها في المادة ٢٨ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ المشار إليه » .

عليها الاعفاء بدون وجه حق من الضرائب المستحقة على عقاراته يحرم من الانتفاع بأحكام هذا القانون لمدة خمس سنوات وتفرض عليه بقرار من المدير أو المحافظ التابع له القسم المالى الواقع فى دائرته العقار أو من مدير البلدية فى البلاد التى تقوم المجالس البلدية فيها بالربط والتحصيل غرامة مساوية لضريبة العقار فى سنة واحدة^(١) ، وما كانت تنص عليه اللائحة الجمركية من جعل الاختصاص بتوقيع الغرامة الضريبية للجنة الجمركية المشكلة من مدير الجمرك وثلاثة أو أربعة من كبار موظفى المصلحة . (المادة ٣٣ من اللائحة) .

ومثال ذلك فى القانون الفرنسى ما نصت عليه ١٧٤٢ من القانون العام للضرائب فى فرنسا من أن لمدير إدارة الضرائب المباشرة سلطة توقيع غرامات ضريبة عند مخالفة المواد ١٧٣٤ مكرراً ١٧٣٥ ومن المواد ١٧٣٧ إلى ١٧٤١^(٢) ، وقد وردت هذه الغرامات فى القانون محدودة بمبلغ ثابت لا يتغير وفقاً لنسبة معينة^(٣) .

ويشور البحث عن التكليف القانونى لهذا النوع من الغرامات ، وهل تعتبر عقوبات جنائية أو لا ؟

ويقودنا هذا البحث إلى تحديد معيار الغرامة الجنائية ، وهو أمر

(١) نصت الفقرتان ٢ و ٣ من هذه المادة : « فإذا كان الإعفاء قد وقع فعلاً ألزم الممول فوق ذلك برد جميع المبالغ التى تكون قد رفعت عنه بغير حق مهما كانت مدتها ، ويجوز التنظيم من القرار القاضى بفرض الغرامة إلى وزير المالية والاقتصاد ووزير الشؤون البلدية والقروية كل فيما يخصه أو من ينيبه كل منهما عنه لفصل فيه نهائياً - فى خلال تسعين يوماً من تاريخ إخطاره بفرض الغرامة - ولا يجوز الطعن فى القرار أمام أية جهة قضائية .

ويجوز إعفاء الممول من الغرامة بقرار يصدر من الجهة المختصة بفرض الغرامة فى حالة ما إذا قام الممول من تلقاء نفسه وقبل كشف علم صحة البيانات المقدمة منه - بتقديم الأقرار أو الإخطار وتصحيح البيانات المقدمة .

(٢) انظر Juris Classeur Fiscal, Impôts directs, Textes

(٣) انظر Edouard Bourel فى مقاله عن الغرامة الضريبية فى موسوعة دالوز جزء ١ ، ص ١٠٢ رقم ٣ ، ومقاله عن الضرائب والرسوم فى هذه الموسوعة جزء ١ ص ٥٥٢ رقم ٣ .

كان مثار جدل فقهي شديد ، فذهب البعض^(١) إلى أن الغرامة الجنائية هي التي لا توقع إلا عن جريمة : جناية أو جنحة أو مخالفة .

وعيب هذا الرأي أنه يدور في حلقة مفرغة لأن تحديد ما إذا كان الفعل يعتبر جريمة أولا هو في تقرير عقوبة على مخالفته ، ومن ثم فلا يستقيم القول بأن الجزاء يعتبر عقوبة متى كان مقرراً عن جريمة^(٢) .

والواقع من الأمر إن القاعدة هي أنه « لا عقوبة بغير حكم جنائي »^(٣) وعلة هذه القاعدة أنه لما كانت العقوبة جزاء ينزله المجتمع بالجاني ليقابل الشر الذي أنزله الجاني بالمجتمع حينما ارتكب الجريمة^(٤) ، وكانت الخصومة الجنائية ترفع بإسم المجتمع ولحسابه ، وكان الحكم الجنائي هو الحكم الصادر في خصومة جنائية^(٥) ، لما كان ذلك فإن العقوبة لا تصدر إلا في هذا الحكم^(٦) .

Garçon, Code pénal andôtté, art. 9, no 38.

(١)

(٢) السيد مصطفى السيد ص ٦٣٤ .

(٣) ديولوجو في قانون العقوبات وتطبيقه ص ١٣٣ رقم ٣٧ .

(٤) راجع عمود نجيب حسن - محاضرات في علم العقاب ص ١٣٣ طلبه دبلوم العلوم الجنائية سنة ١٩٦٠ « بالآلة الكاتبة » ص ٧٨ .

(٥) راجع

Giuseppino Ferruccio Falchi : La sentenza nel processo penale italiano. 1947, p 65 e segg.

عكس ذلك ادوار غالي في رسالته عن حجية الحكم الجنائي أمام القضاء المدني سنة ١٩٦٠ ص ١٠٧ .

(٦) ذهب البعض إلى أن الأصل في الغرامة أن تكون جنائية إلا إذا نص القانون صراحة أو ضمنا على أن الواقعة المحكوم من أجلها بالغرامة ليست جريمة . (أنظر جاروفى مطول العقوبات جزء ٢ ص ٣٨٠) . وفي هذا المعنى ذهب Guétat في رسالته عن الغرامة (ص ٨٣) إلى أن الغرامات غير الجنائية يوجه خاص الغرامات المدنية تعتبر الاستثناء للأصل العام في الغرامات ، وأن الغرامات التي لم ترد في هذا الاستثناءات تعتبر غرامات جنائية .
على أن هذا القول إن صح المناقشة به إذا نص على الغرامة في قانون العقوبات ، فإنه لا يصدق بالنسبة إلى القوانين الأخرى وخاصة القوانين الضريبية (أنظر Max Le Roy في مقاله عن معايير التمييز بين أنواع الغرامات (J. C. 1951, 898, 11.) وذهب البعض الآخر إلى الاعتناء ببعض السبل لتحديد طبيعة الغرامة الجنائية (أنظر Le Roy رقم ١٠) وهي : (١) =

وتطبيقا لذلك فإنه يمكن القول بأنه لا يعد جنائياً سوى الجزء الذى لا يتصور صدوره إلا من محكمة جنائية . « Juridiction pénale »^(١) وعلى ذلك فلا تعتبر غرامة جنائية الغرامة التى تقضى بها المحكمة الجنائية فى دعوى الرد المرفوعة إليها طالما أن الحكم بها قد يصدر من محكمة مدنية إذا قدم إليها طلب بردها .

يؤيدنا فى ذلك ما نصت عليه المادة ٤٥٩ من قانون الإجراءات الجنائية من أنه لا يجوز توقيع العقوبات المقررة بالقانون لأية جريمة إلا بمقتضى حكم صادر من محكمة مختصة بذلك^(٢) .

لما كان ما تقدم وكانت المادة ١٠ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ فى شأن تنظيم مجلس الدولة قد نصت على تخويله سلطة الفصل بهيئة قضاء إدارى فى الطعون التى ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية ذات اختصاص قضائى ، وكانت المادة (خامسا) من القانون المذكور قد نصت على تخويل هذا المجلس سلطة الفصل فى الطلبات التى يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية

تسمية القانون لها بأنها غرامة جنائية (فى هذا المعنى متسقى فى مطول العقوبات سنة ١٩٣٤ ص ١١١) . (٢) النص عليها فى قانون العقوبات . (٣) النص عليها تحت عنوان العقوبات المقررة للجنح « Pênes correctionnelles » (٤) إذا خضعت الغرامة لقواعد لا يجرى تطبيقها إلا على الغرامات الجنائية (كوقف التنفيذ مثلا) .
عل أنه يجب هذا الرأى خطوة من معيار عام مجرد .

(١) ولما كانت المسائل المدنية التى تفصل فيها المحكمة الجنائية لا يقتضى الفصل فيها صدورها من محكمة جنائية فهى لذلك لا تعتبر حقوية .

(٢) انظر ما تقدم ص ٥٢ - هامش ٣ . لا عمل للتحدى بان المحكمة المدنية تفصل فى جرائم الجلسات ذلك أن القانون وقد خولها فى هذه الحالة سلطة تحريك الدعوى الجنائية والحكم فيها تصبح محكمة جنائية فى واقع الأمر وحكمها يعتبر جنائيا .

M. Stefani, cours de droit criminel approfondi, 1953 1954, Paris, P. 354.

ولا هبة بما إذا كانت للمحكمة عادية أو استئنائية .

النهائية ، فإن ذلك مما ينفي على سبيل القطع اعتبار هذه القرارات بمثابة أحكام^(١) .

وكنتيجة لما تقدم فإن الغرامات الضريبية الصادرة من جهة الإدارة لا تعدو أن تكون غرامات إدارية « amendes administratifs » خالية تماماً من فكرة العقوبة^(٢) .

أما عن الغرامة الضريبية التي تقضى بها المحكمة الجنائية ، فنحن نرى مع رأى القائل بطبيعتها المختلطة - أنها عقوبة تنطوى على عنصر التعويض .

وفي بيان ذلك نعرض أولاً لجوهر التمييز بين العقوبة والتعويض ، ثم نستخلص بعد ذلك مدى توافر كل من معنى العقوبة والتعويض في الغرامة الضريبية محل البحث .

فبالنسبة إلى جوهر التمييز بين العقوبة والتعويض تتميز العقوبة عن التعويض بأنها جزاء ينزله المجتمع بالجائ مقابل الضرر أو الخطر الذي أصاب أو أحرق بالمصلحة الاجتماعية التي تحميها القاعدة الجنائية^(٣) . ويتمثل جوهرها فيما تحدثه من إيلام اجتماعي .

(١) يؤكد ذلك ما نصت عليه المادة (سادساً) من قانون مجلس الدولة من تحويله سلطة الفصل في الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم ، وهو ما يشمل بطبيعة الحال القرارات الصادرة بالغرامات الضريبية انظر : G. Ferruccio المرجع السابق ص ١٣٦ ما بعدها .

(٢) قضى مجلس الدولة الفرنسي تأييداً لذلك .

Consistent dans une majoration d'impôt appliquée par l'administration et qu, elles ne peuvent être assimilées aux amendes prononcées par le juge de répression »

(مجلس الدولة الفرنسي في ٢٢ نوفمبر سنة ١٩٢٩ دالوز الأسبوعي ١٩٣٠ - ٤٤) انظر ترونايا ص ٩٢١ ، وتعليق له على حكم مجلس الدولة الفرنسي الصادر في ٢٧ يناير سنة ١٩٢٧ دالوز الدوري ١٩٢٧ - ٣ - ٢٥ . وانظر رقم ٢٢ .

(٣) ديلوج في قانون العقوبات وتطبيقه ص ١٣٣ رقم ٣٧ . وقد يكون الضرر أو الخطر مادياً أو معنوياً وفقاً للتطبيق المادية أو المعنوية للمصلحة .

ويتحقق هذا الإيلاام إما بالمساس بحقوق الجاني . (كالخق فى الحىاة والحق فى سلامة الجسم والحق فى الحرية . . .) أو بفرض الغرامات عليه (كتكليفه بأداء مبلغ معين)^(١) .

وتحقق هذا الإيلاام الإاجتماعى لا يصادر حق المجنى عليه فى المطالبة بتعويضه عما أصابه من ضرر خاص . وهنا تبدو خصيصة التعويض التى تميزه عن الغرامة كعقوبة فيينا لا يتوخى التعويض إلا جبر الضرر المحقق والوقوع^(٢) الذى حاق بالمجنى عليه فإن الغرامة لا تهدف إلا إلى تحقيق الإيلاام الإاجتماعى . إلا أن الإيلاام الإاجتماعى الذى تؤدى إلى العقوبة قد ينطوى فى الوقت ذاته على فكرة تعويض المجتمع عن الضرر الذى لحقه أو الخطر الذى أصدق به ولو لم يكن محقق الوقوع متى كان المجتمع ممثلا فى الدولة (كشخص معنوى) هو المجنى عليه فى الجريمة كما فى جرائم الاختلاس والجرائم الضريبية . وقد بينا أن الغرامة الضريبية هى عقوبة تعويضية ، بمعنى أنه وإن كانت فكرة العقاب هى الأصل فى هذه الغرامة إلا أنها تهدف فى الوقت ذاته إلى تحقيق معنى التعويض ، وبذلك يبدو العقاب والتعويض مختلطين فى هذه الغرامة مما يبرر وصفها بأنها ذات طبيعة مختلطة^(٣).

يؤكد هذا أن معظم الجرائم الضريبية كما قلنا تعتبر من جرائم الخطر ، وهى لا يترتب عليها ضرر محقق بالدولة وإنما مجرد ضرر محتمل غير محقق لا يستحق عنه التعويض طبقا للقواعد العامة . وحتى فى جرائم الضرر فإن الغرامة لا تحسب بقدر ما أصاب الدولة من ضرر . ولما كان الأصل فى هذه الغرامة هو العقاب^(٤) ، وليس التعويض ، فإنه يتعين وصفها بأنها عقوبة تعويضية لا تعويض عقابى .

(١) محمود نجيب حنى - فى علم العقاب ص ٣٧ .

(٢) السنهورى - الوسط - جزء ١ ص ٨٦٢ - رقم ٥٧٥ .

(٣) محمود نجيب حنى - للرجع السابق - ص ٧٨ .

(٤) نفى ١١ مارس سنة ١٩٥٢ - مجموعة الأحكام ص ٣ - ص ٥٤٣ رقم ٢٠٣ ؛ نفى ٢٠ إبريل ١٩٨٨ مايو سنة ١٩٤٨ - مجموعة القواعد جزء ٧٠ ص ٥٥٠ و ٥٦٧ رقم ٥٨٢ و ٦٠٨ .

٦٦ مكررا - النتائج القانونية للطبيعة المختلطة للمغرامة الضريبية :

توصل الفقه والقضاء إلى عدة نتائج قانونية تترتب على القول بالطبيعة المختلطة للمغرامة الضريبية ، إلا أن هذه النتائج جاءت دون ضابط محدد تسترشد به بحيث يمكن تطبيقه كلما عرض نزاع يتطلب الحكم بالمغرامة الضريبية^(١) .

والواقع من الأمر أنه لما كانت الغرامة الضريبية هي عقوبة بحسب الأصل فإنه يتعين إخضاعها للقواعد المقررة بشأن العقوبات . إلا أن القول باختلاط فكرة التعويض مع فكرة العقاب يقتضى عدم التسليم على سبيل الإطلاق بجميع آثار العقوبة البحتة .

والصحيح عندنا أنه يتعين لتطبيق القواعد الإجرائية التى تخضع لها العقوبة بإعتبارها موضوعا لدعوى جنائية مع ملاحظة ما نص عليه القانون الضريبى خلافا لذلك ، ثم تطبيق القواعد الموضوعية الخاصة بالعقوبة إلا إذا ترتب عليها الإخلال بمبدأ التعويض أو نص القانون الضريبى على خلاف ذلك .

(أ) القواعد الاجرائية : يترتب على تكليف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة إعتبارها موضوعا لدعوى جنائية مما يقتضى تطبيق القواعد الآتية :

١ - لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية^(٢) .

(١) انظر Jaze في مقاله عن الغش الضريبى فى مجلة علم المالية والتشريع المالى سنة ١٩٣٣ - ص ٢٠١ ؛ روجزه - ص ٤٣٦ وهامش ٣٦ ؛ برزا ص ٣٦٧ رقم ٥٣١ ؛ دوندييه دى فابر ص ٣٧٥ رقم ٦٥٩ .

(٢) نقض جنائى فرنسى - ١٨ مايو سنة ١٩٣٢ - دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ - ٣٨٢ - ونقض بلجيكى - ٢ أبريل سنة ١٩٢٧ الياسكريزى ١٩٢٧ - ١ - ٢١١ .

٢ - يجب على المحكمة أن تقضى بها من تلقاء نفسها ، وللنيابة العامة وحدها أن تطلب الحكم بها وليس للإدارة الضريبية أن تدعى مدنياً بطلب توقيعها^(١) ، فإذا أخطأت المحكمة في الحكم بها كان للنيابة وحدها سلطة الطعن في هذا الحكم .

٣ - لا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية متى انقضت الدعوى الجنائية لأى سبب من أسباب انقضائها^(٢) . وما دام الفرض أن الغرامة الضريبية ليست موضوعاً لدعوى مدنية تبعية فلا يجوز تطبيق ما نصت عليه المادة ٢٥٩ / ٢ من قانون الإجراءات الجنائية من أنه إذا سقطت الدعوى الجنائية بعد رفعها لسبب من الأسباب الخاصة بها فلا تأثير لذلك في سير الدعوى المدنية المرفوعة معها^(٣) .

٤ - يترتب على القول بأن الغرامة الضريبية موضوع لدعوى جنائية اعتبار الحكم الصادر بها حكماً جنائياً ، ولهذا فإنه يجوز حجته أمام القضاء المدني^(٤) .

وقد استثنى القانون الضريبي من القواعد الاجرائية العامة التي تخضع لها الدعوى الجنائية نصين يجب النزول عند حكمهما :

(١) باريس ١٣ ديسمبر سنة ١٩٤٠ ، دوندييه دي فاير ص ٣٧٦ .

(٢) وقد حكم بانضاعها لقواعد تقادم الدعوى الجنائية (دائرة المرافض ١٦ يولييه سنة ١٩٢٨ سيري ١٠٢٨ - ١ - ٢٧٩ ، نقض جنائي ١٦ ديسمبر سنة ١٨٩٨ سيري ١٨٩٩ - ٢٥٩ وتعليق رو ٢٠ يناير سنة ١٨٨٠ (Bull. رقم ٤ ، ١١ فبراير سنة ١٨٨٧ دالوز الدوري ٨٧ - ١ - ٤٥٩) ، وحكم بانقضائها لوفاة المتهم (انظر محكمة Besancon في ٢١ ديسمبر سنة ١٨٥٤ موسوعة دالوز جزء ١ في مقال Edouard Bourrel عن الغرامة الضريبية ص ١٠٣ رقم ١٣) وحكم بانقضائها بالعفو الشامل (ديجون في ١٤ يناير سنة ١٩٤١ دالوز المحجائي ١٩٤١ - ٩٠) .

(٣) ولو كانت الادارة الضريبية قد باشرت إجراءات الإدعاء المدني بطلب توقيع الغرامة الضريبية لأنها لا تملك سلطة هذا الإدعاء مما يتعين معه الحكم بعدم قبوله .

(٤) M. Stefani; La primauté du criminel sur le civil, Cours de droit criminel approfondi, 1953 - 1954, P, 346.

وقد أشار إلى حكم الدائرة المدنية لمحكمة النقض الفرنسية في ١١ يولييه سنة ١٨٨٢ . انظر أيضاً ادوار غالي في رسالته ، للرجع السابق - ص ٩٠٣ .

(١) تعليق رفع الدعوى على طلب من الادارة (أنظر مثال ذلك المادة ١٩١ / ١ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .
(٢) جواز الصلح في الدعوى الجنائية الضريبية على أساس دفع مبلغ معين . (أنظر مثال ذلك المادة ١٩١ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

(ب) القواعد الموضوعية : يترتب على تكيف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة تطبق ما يسرى بشأنها من القواعد الموضوعية الآتية :

(١) قاعدة قانونية - فلا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية إلا بناء على نص يقرها ويحددها .
(٢) قاعدة شخصية العقوبة - فلا يجوز الحكم بها أو تنفيذها إلا على المسئول عن ارتكاب الجريمة . وطبقا لذلك لا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية على المسئول عن الحقوق المدنية^(١) . وخلافا لذلك

(١) عكس ذلك بوزا ص ٣٦٨ ق م ٣٥١ ، نقض جنائي فرنسي ١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعي ١٩٣٣ - ٣٨٢ ، نقض بلجيكي ١١ ديسمبر سنة ١٩١١ سيري ١٩١٢ - ٤ - ٢٣ . وقد حكم في فرنسا بأنه لا يجوز الحكم بهذه الغرامة على الورثة تأكيداً لمبدأ شخصية العقوبة . (نقض جنائي فرنسي ١٥ فبراير سنة ١٩٢٩ سيري ١٩٣١ - ١ - ١٦٢٧٦ ديسمبر سنة ١٨٩٨ سيري ١٨٩٩ - ١ - ٥٢٩ وتعليق رو . عكس ذلك موسوعة دالوز جزءا والأحكام المشار إليها ص ١٠٤ رقم ٣٢) .

وهذا البحث لا أهمية له في قانوننا ذلك أنه من المقرر أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون ، وقد نصت المادة ٣٥ ، إجراءات على أنه إذا تورق المحكوم عليه بعد الحكم عليه نهائيا تنفيذ العقوبات المالية والتصديقات وما يجب رده والمصاريف في تركته) . وقد جاء بالمذكرة التفسيرية رقم ٢ من المادة المقابلة من مشروع الحكومة (المادة ٥٥٣) أن هناك خلافا فيما إذا كانت العقوبات المالية وخصوصاً الغرامة يجب أن تكون شخصية كسائر العقوبات بحيث لا يجوز التنفيذ بها على ورثة المحكوم عليه بعد وفاته ، أو أنها بعد الحكم بها نهائيا تصبح ديناً على المحكوم عليه ينتقل بالوفاة إلى ورثته ، وقد حسم هذا الخلاف بما يتفق وهذا الرأي الأخير .
والواقع من الأمر أن نص المادة ٥٣٩ إجراءات سالف الذكر لا يعنى مطلقا انتقال دين الغرامة إلى ورثة المحكوم عليه ، لأنه لا ينفذ إلا في حدود التركة ، والقاعدة كما قلنا أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون .

اتجه القضاء الفرنسي إلى الحكم بالغرامة الضريبية على القاصر الذي حكم ببراءته بسبب عدم التمييز^(١) . وعلى المسئول عن الحقوق المدنية^(٢) . وكانت العلة في هذا القضاء أن الغرامة الضريبية تنطوي على عنصر التعويض ، دون أن يبين ما هو المعيار الذي يسترشد به لترتيب هذه النتيجة .

وقد نص القانون الضريبي استثناء من القواعد العامة على تطبيق القواعد الآتية :

(١) تضامن المحكوم عليهم في أداء الغرامة التي يحكم بها القاضى عن الجريمة . (أنظر مثال ذلك المادة ١٧٩ . من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والمادة ١٧٧٢ من القانون العام للضرائب في فرنسا والمادة ٤٠٦ / ١ من قانون الجمارك) .

وهذا التضامن يتفق مع فكرة التعويض التي تنطوي عليها الغرامة الضريبية ، إلا أنه لا يتعارض في الوقت ذاته مع قاعدة شخصية العقوبة ، لأن كلا من المحكوم عليهم بهذه الغرامة هو أحد المساهمين في ارتكاب الجريمة^(٣) .

ويترتب على مبدأ التضامن عدم إلزام كلي من المحكوم عليهم بالغرامة كلها على حدة ، كما هو الحال طبقاً للقواعد العامة في العقوبة ، وإنما إلزامهم جميعاً بغرامة واحدة بطريق التضامن . فإن خالفت المحكمة ذلك كان حكمها مخالفاً للقانون^(٤) .

(١) الدوائر مجمعة لمحكمة النقض الفرنسية في ١٣ مارس سنة ١٨٤٤ سيري ١٨٤٤ - ١ - ٣٦٦ ، وأنظر نقض جنائي ١٦ ديسمبر سنة ١٩٢٦ (Bull.) رقم ٣١٢ ، محكمة psl في ٢٣ مارس سنة ١٨٩٩ سيري ٨٠ - ٢ - ١٩٥٢ .

(٢) نقض جنائي ١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعي ١٩٣٣ - ٣٨٢ ، نقض بلجيكي ١١ ديسمبر سنة ١٩١١ سيري ١٩١٢ - ٤ - ٢٣ .

(٣) أنظر ما تقدم من ٥١ رقم ١٦ .

(٤) نقض جنائي ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥١ مجموعة الأحكام من ٣ ص ٣٢٤ رقم ١٩٢٥ ، ١١ مارس =

ويلاحظ أن المادة (٤٤) من قانون العقوبات بشأن الغرامة النسبية بعد أن نصت على تضامن المحكوم عليهم في الالتزام بأدائها جاءت في نهايتها عبارة (ما لم ينص الحكم على خلاف ذلك) . وذهب الرأي الراجح تفسيراً لهذه العبارة على أن للقاضي أن يجزئ الغرامة فيخص كلا من المتهمين بنصيب منها دون أن يتجاوز مقدارها وهذا الحكم الذي أورده المشرع بشأن الغرامة النسبية جاء على سبيل الاستثناء من قاعدة التضامن ، في أداء مبلغ الغرامة كله ومن ثم فلا ينطبق على الغرامات الضريبية لأن الاستثناء لا يقاس عليه .

(٢) استبعاد الاكراه البدني كوسيلة للتنفيذ في بعض الأحوال مثال ذلك المادة ١٦٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد نصت على أن يتم تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون بطريق الحجز الإداري .^(١)

وهذا النص الأخير من الوضوح والشمول بحيث يسرى على الغرامات بجميع أنواعها جنائية أو ضريبية^(٢) أو تهديدية ، ويضع تفسيراً سليماً لما ورد بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلا أنه لا يكشف عن قاعدة عامة في قانون العقوبات الضريبى فلا يجوز الأخذ بها في سائر القوانين الضريبية إلا إذا ورد بها نص صريح يفيد ذلك^(٣) .

= سنة ١٩٥٧ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٣١٨ رقم ٩٣٢٩ ، ٩ نوفمبر سنة ٧٣ جزء ٢ ص ٥٠ رقم ٢٨٢ (عن الغرامة النسبية) وانظر نقض فرنسى ٢١ مايو سنة ١٩٥٧ (Bull.) رقم ٤٢٩ و ٦ يوييه سنة ١٩٥٦ رقم ٤٣٤ و ١٨ إبريل سنة ١٩٥٦ رقم ٣١٧ .
(١) كان القانون القديم ينص على تحصيل المبالغ المذكورة بالطرق الإدارية طبقاً للأمر العالى الصادر في ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ الملغى بمقتضى الأمر العام الصادر في ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ والأمر العالى الصادر في ٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ . وقد ألغيت هذه الأوامر وحل محلها القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري .

(٢) طبقاً للتفسير الذى اعتمدته محكمة النقض بشأن عبارة (ما لم يلغ من الضريبة) (نقض جنائى ١٣ إبريل سنة ١٩٣٨ الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ الطعن رقم ١٨١٧ سنة ٢٠ في مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣) .
(٣) وقد جاء بالكتاب الدورى رقم ١٦٥ سنة ١٩٥٤ للنيابات أن مصلحة الضرائب طلبت موافقة =

(٣) تتقادم الغرامة الضريبية بمضى المدة المقررة لتقادم الضريبة ابتداء من تاريخ صدور حكم نهائي بها .

وقد نص القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ على هذه القاعدة فيما أورده في المادة ١٧٤ من أنه يسقط حق الحكومة في المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات ، وجاءت المادة ٢٥ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ مفسرة هذه العبارة بقولها (يسقط حق الخزانة في المطالبة بأداء الرسوم والتعويضات المستحقة طبقاً لأحكام هذا القانون بمضى خمس سنوات) .

وهذا النص يكشف عن قاعدة عامة في قانون العقوبات الضريبي هي تلازم مدة تقادم الضريبة مع مدة تقادم الغرامة الضريبية فيتعين تطبيقها بشأن جميع الغرامات الضريبية ، على أن هذه المدة تحسب من تاريخ استحقاق الغرامة وهو تاريخ صدور حكم نهائي بها ، لا من التاريخ الذي حدده القانون الضريبي لتقادم دين الضريبة .

ويلاحظ أن مدة الخمس سنوات التي تتقادم بها الغرامة الضريبية هي بذاتها مدة تقادم العقوبة في مواد الجन्छ .

وهناك ثمة قواعد عامة تسرى على العقوبة يترتب على تطبيقها الإخلال بعنصر التعويض فيتعين عدم تطبيقها وهي :

(١) وقف التنفيذ : وقد استقر قضاء محكمة النقض على أن

= مراقبات الضرائب المختصة أولاً بأول بكل حكم يصدر قاضياً بزيادة ما لم يدفع من الضريبة كتعويض ومقدار ما حصل منه وما لم يحصل حتى تتمكن المصلحة من متابعته وتحصيله بالطرق الإدارية . وجاء بالكتاب الدوري رقم ١١٠ لسنة ١٩٥٥ للنيابات ضرورة إخطار مصلحة الضرائب بالتعويضات التي يحكم بها ابتداء من ٣٠ / ٦ / ١٩٥٥ كي تقوم المصلحة بتحصيل التعويض المحكوم به بالطرق الإدارية . وخلافاً لذلك جاء بالمشورين المبلغين للنيابات برقم ٧٦ لسنة ١٩٤٠ ويرقم ٦ لسنة ١٩٤٥ أنه إذا أثبت إصرار المدين أو عدم إمكان التنفيذ عليه بالطريق الإداري يرجع الى القاعدة العامة التي تميز الإكراه البدني لتحصيل ما يجب رده والتعويضات والمصاريف .

الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية لا تتفق مع وقف تنفيذ العقوبة . وهو قضاء سديد لما يترتب على وقف التنفيذ من الاخلال بعنصر التعويض^(١) هذا فضلا عن أن فكرة وقف التنفيذ لا تتلاءم إلا مع العقوبة البحتة .

(٢) تطبيق القانسون الأصلح للمتهم طبقا للمادة ٥ عقوبات : وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد هذا التطبيق بشأن الغرامات الضريبية لما ينطوى عليه من إهدار حق الدولة في التعويض . هذا فضلا عن أنه نص إستثنائي جاء لمصلحة المتهم فلا يجوز التوسع فيه إلى حد إهدار ما للدولة من حق في التعويض^(٢) .

(٣) العفو عن العقوبة : العفو المذكور هو تنازل الدولة عن سلطتها في تنفيذ العقوبة ولذا يجب أن ينحصر مداه في حدود العقوبة دون أن يمتد إلى النيل من حق الدولة في التعويض . على أنه إذا جاء قرار العفو شاملا لجميع العقوبات المقررة للجريمة انصرف إلى الغرامة الضريبية واعتبر منطويا على التنازل عن حق الدولة في التعويض مع سلطتها في تنفيذ العقوبة .

(٤) الارتباط الذي لا يقبل التجزئة والتعدد الصوري : طبقا لنص المادة ٣٢ من قانون العقوبات إذا وقعت عدة جرائم لغرض

(١) نقض ١٨ مايو سنة ١٩٤٨ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٦٠٨ رقم ٥٦٧ ، ٢٠ إبريل سنة ١٩٤٨ جزء ٧ ص ٥٥٠ رقم ٥٨٢ .

ونقض فرنسي ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٥ (Bull.) رقم ٢٥١ ، ٣١ مارس سنة ١٩٥٢ رقم ٩٦ و ١٤ نوفمبر سنة ١٩٥١ دالوز ١٩٥٢ - ٣٨ ، ٢٧ أكتوبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دي باليه ١٩٣٨ - ٢ - ٧٩٧ ، ٢١ يونيو سنة ١٩٣٥ الجازيت دي باليه ١٩٣٥ - ٢ - ٤٥٩ ، ١١ إبريل سنة ١٩٠٧ ميرى ١٩٠٩ - ١ - ١١٣ ، ٢٨ يناير سنة ١٨٩٧ دالوز الدوري ٩٧ - ١ - ٨٧ .
وانظر مقال مابنول في خصائص الغرامة الضريبية بمجلة العلم الجنائي سنة ١٩٣٩ رقم ٧٥ وتعليق Lagas في هذه المجلة سنة ١٩٥٣ ص ٣٠١ .

(٢) أنظر الأحكام العديدة التي أشرنا إليها في هامش ٢ ص ٧٣ وانظر ص ٧٥ فيما تقدم .

واحد وكانت مرتبطة ببعضها بحيث لا تقبل التجزئة وجب اعتبارها كلها جريمة واحدة والحكم بالعقوبة الأشد لتلك الجرائم .

فما الحكم إذا ارتبطت جريمة عادية أو ضريبية عقوبتها أشد مع جريمة ضريبية أخرى عقوبتها أخف ، هل يترتب على ذلك عدم الحكم بالغرامة الضريبية . إن القول بالإيجاب يؤدي إلى الإخلال بعنصر التعويض الذي أراد المشرع تحقيقه ، ولذا يجب توقيع هذه الغرامة مهما تكن العقوبة المقررة لما يرتبط بالجريمة الضريبية من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد^(١) .

أما إذا تعددت الجرائم تعددًا سوريا فاننا نكون بصدد فعل واحد في حقيقة الأمر ، ولذا لا توقع إلا غرامة ضريبية واحدة في حالة التعدد الصوري لجريمة ضريبية مع جريمة أخرى عادية أشد فیتعين الحكم بالغرامة الضريبية منعاً للإخلال بعنصر التعويض .

(٥) لا يجوز تطبيق ما نصت عليه المادة ٥٠٩ إجراءات بشأن خصم مدة الحبس الاحتياطي من الغرامات على أساس عشرة قروش عن كل يوم من أيام الحبس المذكور ، لما يترتب عليه من الإخلال بعنصر التعويض الذي تتضمنه الغرامة الضريبية^(٢) .

وبخلاصة ما قدمناه أن الغرامة الضريبية تسرى عليها القواعد الإجرائية المقررة بشأن العقوبة إلا ما نص عليه القانون الضريبي من

(١) قالت محكمة النقض : « الأصل أن العقوبة الأصلية المقررة لأشد الجرائم المرتبطة ببعضها ارتباطاً لا يقبل التجزئة تجب العقوبات الأصلية المقررة لما عداها من جرائم دون أن يمتد الجلب إلى العقوبات التكميلية التي تحمل في طياتها فكرة رد الشيء إلى أصله أو التعويض المدني للخراتنة أو كانت ذات طبيعة وقائية كالمصادرة ومراقبة البوليس ، والتي هي في واقع أمرها عقوبات نوعية مراعى فيها طبيعة الجريمة ولذلك يجب توقيعها معها تكمن العقوبة المقررة لما يرتبط بتلك الجريمة من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد . (نقض جنائي ١٧ مارس سنة ١٩٥٩ بمجموعة الأحكام من ١٠ ص ٣٢٨ رقم ٧٣) .

(٢) حسن المرصاوي - في رسالة عن الحبس الاحتياطي - سنة ١٩٥٥ - ص ٢٩٥ .

قواعد خاصة فيجب التزامها . وأنه بشأن القواعد الموضوعية تسرى القواعد المقررة للعقوبة إلا ما نص القانون الضريبي على استبعاده أو تنافر مع فكرة التعويض .

الغرامة الضريبية والغرامة النسبية :

تتفق الغرامة النسبية مع الغرامة الضريبية في طبيعتها فكل من الاثنين عقوبة تعويضية ، والأصل فيهما هو العقاب . وعلى هذا الأساس تسرى على الغرامة النسبية جميع القواعد التي عرضنا لها بشأن الغرامة الضريبية ، إلا ما نص عليه القانون استثناء ، ونعني بذلك ما أجازته المادة ٤٤ عقوبات للقاضي من أن يجزىء الغرامة فيخص كلا من المتهمين بنصيب منها دون أن يجاوز مقدارها .

الغرامة الضريبية عقوبة تكميلية :

عرف القانون الضريبي الغرامة الضريبية كعقوبة تكميلية أي تلحق المحكوم عليه تبعا للعقوبة الأصلية نص القاضي عليها صراحة في الحكم . وهي تكون غالبا عقوبة تكميلية وجوبية (مثال ذلك المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٦٧ - الغرامة التهديدية :

عرف القانون الضريبي الغرامة التهديدية كوسيلة غير مباشرة للتنفيذ العيني الجبري .^(١) فنص في المادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن يحكم على المخالفين بتقديم الدفاتر والأوراق

(١) تشبه في ذلك الإكراه البدني .

والمستندات التي لم يقدموها وبتهديدات مالية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير . وتسرى هذه التهديدات من اليوم الذي يحصل فيه إعلان المحضر المثبت لعدم تنفيذ الحكم بعد اعلانه اعلانا قانونيا . ولا يقف سريانها إلا من اليوم الذي يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الاطلاع الذي قضى به الحكم .

على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيما يتعلق بالإطلاع فإنه يجوز للمحكمة دائما بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها .

ويقصد بالغرامة التهديدية في هذا المجال أن الملتزمين بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات طبقا للمادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا امتنعوا عن تنفيذ هذا الالتزام تحكم المحكمة الجنائية بتنفيذ التزامهم عينا وإلزامهم بدفع مبلغ معين يحدده الحكم عن كل يوم من أيام التأخير ، وذلك إلى أن يمتنعوا عن الإخلال بالتزامهم المذكور وذلك بمكنين الإدارة الضريبية من الاطلاع على ما ترى الاطلاع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات . وفي هذه الحالة يجوز للمحكوم عليه بالغرامة التهديدية أن يرجع إلى المحكمة التي أصدرت الحكم لتخفيض هذه الغرامة أو تقرر إعفائه منها تماما وعندئذ تتحول الغرامة إلى تعويض نهائي^(١)

٦٧ مكرر - غرامة المصادرة

يقصد بغرامة المصادرة « L'amende de Confiscation » الغرامة التي يتعين القضاء بها بدلا من الحكم بالمصادرة إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة لأى سبب كان^(٢) .

(١) أنظر السنهوري - الوسيط جزء ٢ - ص ٨٠٧ رقم ٤٤٧ وص ٨١٦ رقم ٤٥٣ .

(٢) Max Le Roy ص ٨٩٨ رقم ٢٤ .

وقد نص القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك على هذه الغرامة فجاء في الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من هذا القانون أنه في جميع الأحوال يحكم بمصادرة المواد موضوع الجريمة ، فإذا لم تضبط هذه المواد حكم بما يعادل قيمتها .

وتتميز غرامة المصادرة بأنه لا يجوز الحكم بها إلا إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة لأي سبب كان ، أى إذا تعذر الحكم بالمصادرة لانعدام المحل الذى تتمتع عليه^(١) . وذلك حتى لا يفلت المتهم من عقوبة المصادرة بفعله . وهى ليست جزاء اختياريًا للقاضي فلا يجوز له عند ضبط الأشياء موضوع الجريمة أن يحكم بالغرامة كبديلة لها .

وتأخذ هذه الغرامة حكم المصادرة البديلة لها من حيث طبيعتها القانونية^(٢) ، أى بعد عقوبة بحتة أو عقوبة تعويضية حسب الأحوال ولما كانت المصادرة موضوع جريمة التهريب الضريبى الجمركى تعتبر عقوبة تعويضية كما سنبين فيما بعد فإن هذه الغرامة تأخذ عنها هذه الصفة وتسرى عليها أحكامها^(٣) .

(ح) المصادره

٦٨ - قد ينص القانون الضريبى على مصادرة المواد موضوع الجريمة كعقوبة تعويضية ، وذلك إذا كان المقصود من الحكم بها تعويض الإدارة الضريبية عما أصابها من ضرر بسبب الجريمة . فضلا عن أن معنى العقاب مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ١٢٢ / ٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك .

وفى هذه الحالة تخضع للنتائج المترتبة على الصفة التعويضية للغرامة الضريبية والسالف بيانها .

(١) أنظر نفخ فرنسى ٩ يونيو سنة ١٩٤٨ . ١٩٤٨ G.P. - ٢ - ٤٥٩٨ .

(٢) فتعتبر عقوبة إذا كانت المصادرة عقوبة كما هو الحال فى اللادتين ٧٩ و ٧٩ أ عقوبات

(٣) وهى فى الجرائم الانقلدية تأخذ عن المصادرة صفتها كمعقوبة (أنظر Max Le Roy ص ٨٩٨ رقم

المبحث الثاني العود

٦٩ - القاعدة في تطبيق العقوبات

٧٠ - العود

٧١ - آثار العود

٦٩ - القاعدة في تطبيق العقوبات :

تخضع العقوبة المقررة للجريمة الضريبية للأحكام العامة في العقوبة الواردة في قانون العقوبات العام إلا ما تعلق منها بالعقوبة التعزيبية فتخضع للأحكام السالف بيانها بشأن الغرامة الضريبية .

وقد عني المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيميا خاصا سنعرض له فيما يلي :

٧٠ - شروط توافر العود

يتحقق العود بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى . وقد نظم المشرع الضريبي العود تنظيميا خاصا في مختلف القوانين الضريبية نظرا إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية .

ويتميز العود في الجرائم الضريبية بأنه عود خاص مؤقت : خاص بمعنى أنه يشترط لاعتبار الشخص عاثدا تمائل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها ، ومؤقت بمعنى أنه يلزم لاعتبار الجاني عاثدا أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت في فترة معينة ولهذا فإنه يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص إلى حكم الفقرة الثالثة من المادة ٤٩ عقوبات .

ويشترط لاعتبار الجاني في الجريمة الضريبية عاثدا أن تتوافر ثلاثة شروط :

١ - صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية أى لا يكفى الحكم في جريمة عادية . ويشترط في هذا الحكم أن يكون صادراً من محكمة جنائية مصرية . وقد خلت التشريعات التشريعات الضريبية - بوجه عام - من اشتراط الحكم بعقوبة معينة .

٢ - ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه .

ويختلف المقصود بهذا التماثل باختلاف التشريعات الضريبية ، فمنها ما تقتضى التماثل الحقيقى مع الجريمة المحكوم فيها ومنها ما تكفى بمجرد التماثل الحكمى مع إحدى الجرائم الضريبية التى نظمها قانون معين .

وقد يشترط التماثل الحقيقى للجريمتين كما فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧) .

ويثور البحث عما إذا كان التماثل الحقيقى المطلوب يجب أن يتوافر بالنسبة إلى الجريمة التى ينص عليها قانون ضريبى معين أم يكفى ارتكاب الجريمة ذاتها منصوصاً عليها فى أى قانون ضريبى آخر فمثلاً بالنسبة إلى العود لجريمة عدم تقديم الاقرار المنصوص عليها فى المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ هل يشترط لتوافره ارتكاب الجريمة ذاتها المنصوص عليها فى هذا القانون أم أن جرائم الإخلال بواجب تعتبر جميعها جرائم متماثلة .

وفى رأينا أنه وإن كانت جرائم الإخلال بواجب تمثل نوعاً معيناً من الجرائم إلا أن صريح نصوص القانون الضريبى التى تشترط التماثل الحقيقى تقتضى هذا التماثل بين الجرائم الواردة فى قانون ضريبى معين لا فى جميع القوانين الضريبية^(١) .

(١) انظر مقال الدكتور أحمد ثابت عريضة - جرائم الإخلال بالاقرار - بالمحاماة ص ٢٨ من ١٨٦ .

وقد يكتفى بالتمائل الحكمى للجريمة المرتكبة مع احدى الجرائم الأخرى التى ينص عليها القانون ذاته .

والقول بالتمييز بين هذه الجرائم الضريبية باشتراط التماثل الحقيقى فى بعض الأحوال والاكتفاء بمجرد التماثل الحكمى فى أحوال أخرى يستند إلى صريح النص ، ففى الحالة الأولى مثلاً عنى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . بالنص على عقوبة العود فى كل مادة من المواد المنظمة للجرائم على حدة ، بخلاف الحالة الثانية إذ اقتصررت القوانين المشار إليها على النص على عقوبة العائد عند وقوع مخالفة أخرى للقانون لا عند ارتكاب جريمة معينة بذاتها .

٣ - أن يرتكب الجانى الضريبة الأخيرة فى خلال مدة معينة .

ولم يتقيد المشرع الضريبى بمدة الخمس سنوات التى نص عليها قانون العقوبات العام فى المادة ٤٩ / ٣ بشأن العود الخاص المؤقت . فمثلاً نص القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ . على جعلها ثلاث سنوات .

ويثور البحث فى هذا الصدد عن المدة الواجب توافرها لقيام العود إذا خلا القانون الضريبى من تحديدها - مثال ذلك ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة ١٣٢ من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك من أنه (فى حالة العود يجوز الحكم بمثل العقوبة والتعويض .) دون أن تبين المدة التى يتعين ارتكاب الجريمة الأخيرة خلالها لقيام العود .

ويجب التسليم بادىء ذى بدء أن ما نصت عليه معظم القوانين الضريبية من أن العود فى الجرائم الضريبية هو عود مؤقت يجب أن تفسر على ضوءه أحكام العود فى بعض القوانين الضريبية إذا خلت من تحديد مدة العود - والقول بناء على ذلك بأنه عود مؤقت . هذا فضلاً عن أن العود المؤبد قاصر على حالة الحكم بعقوبة جنائية (المادة ٤٩ / ١

عقوبات) وهو ما لا يتصور في الجرح الضريبية . ومتى سلمنا بأن العود المذكور هو عود خاص مؤقت فانه يتعين الرجوع في تحديد مدته إلى ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة ٤٩ عقوبات التي تقضى باشتراط مضي خمس سنوات من تاريخ الحكم السابق .

أما عن بدء احتساب مدة العود ، فقد يجده القانون الضريبي اعتبارا من تاريخ الحكم نهائيا في الجريمة الأولى أو اعتبارا من تاريخ وقوع الجريمة الأولى .

أما إذا خلا القانون الضريبي عن بيان مبدأ احتساب مدة العود (كما هو الشأن في القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ والمرسوم بقانون رقم ٢٢٣ سنة ١٩٥٢ والمرسوم الصادر في ٢٧ يونيو سنة ١٩٥٤ والمرسوم الصادر في ٧ أغسطس سنة ١٩٣٨ والمرسوم الصادر في ١٠ أكتوبر سنة ١٩٣٤) فيتعين الرجوع إلى ما نصت عليه المادة ٤٩ / ٣ عقوبات بشأن العود الخاص المؤقت وتقضى باحتساب العود من تاريخ الحكم السابق .

وننوه في هذا الصدد إلى أن ما نلاحظه من اختلاف مدة العود وبدء احتسابها في القوانين الضريبية ، إنما يرجع إلى سكوت المشرع في بعض الاحيان عن تنظيم أحكام العود فضلا عن تعدد القوانين الضريبية وعدم تقنين أحكامها في مجموعة واحدة يسودها التناسق في الأحكام أسوة بما جرى عليه المشرع الفرنسي في القانون العام للضرائب .

وأخيرا يجب أن نلاحظ أن الجريمة الضريبية تعتبر سابقة في العود العام إذا ارتكب الجاني بعدها جريمة عادية وفقا للمادة ٤٩ / ٢ عقوبات مع أن الحكم السابق في جريمة عادية لا يعتد به في احتساب العود الضريبي .

٧١ - آثار العود .

نص قانون العقوبات الضريبي على اعتبار العود ظرفاً مشدداً ،
وجعل التشديد وجوباً في بعض الجرائم الضريبية - خلافاً لما نص عليه
قانون العقوبات العام . (أنظر القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

إلا أنه قد ينص على جعل التشديد أمراً جوازياً للقاضي في بعض
الأحوال كما في القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك .
وقد يقتصر التشديد على الغرامة الضريبية دون العقوبات الأخرى .

وسنبين عند دراسة كل جريمة على حدة العقوبة المقررة في حالة
العود .

الباب الرابع

الخصومة الجنائية الضريبية

تمهيد :

٧٢ - بينا فيما تقدم^(١) أن بعض التشريعات الأجنبية قد عنت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الضريبية كالقانون الإيطالي والقانون الفرنسي والقانون الألماني والقانون الفيدرالي السويسري . أما القانون المصري فقد خلا من تنظيم عام لإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية واقتصرت نصوصه على وضع قيود على استعمال الدعوى الجنائية وبيان من لهم صفة الضبط القضائي لضبط الجرائم الضريبية والعناية بتنظيم بعض الإجراءات بالنسبة إلى الجرائم الجمركية وجرائم الضرائب على الاستهلاك .

وسنعرض فيما يلي لبحث من لهم صفة الضبط القضائي في الجرائم الضريبية وسلطتهم ثم نبين القيود الواردة على سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية ونبحث ما إذا كان للدائرة الضريبية حق الادعاء المدني أمام المحكمة الجنائية عن الضرر الذي أصابها نتيجة لارتكاب الجريمة الضريبية .

ونكتفى بهذا القدر الذي نوضح فيه الأحكام الخاصة التي تسود الخصومة الجنائية الضريبية . أما غير ذلك من أحكام فيرجع بشأنها إلى ما نظمه قانون الاجراءات الجنائية .

(١) انظر ما سبق ص ٢٢ رقم ٧ .

الفصل الاول الضبط القضائي

نبحث في هذا الفصل (أولا) مأمورو الضبط القضائي ذوى الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية . (ثانيا) السلطة المخولة لهم .

المبحث الأول مأمورو الضبط القضائي

- ٧٣ - التمييز بين طائفتي مأموري الضبط القضائي .
- ٧٤ - مأمورو الضبط القضائي في الجرائم الضريبية هم من ذوى الاختصاص الخاص .
- ٧٥ - من لهم صفة الضبط القضائي .
- ٧٣ - التمييز بين طائفتي مأموري الضبط القضائي :

يتعين التمييز بين طائفتي من مأموري الضبط القضائي :
(الأولى) ذات اختصاص عام بالنسبة إلى جميع الجرائم ، وهم من حصرتهم المادة ٢٣ من قانون الإجراءات الجنائية (الثانية) ذات اختصاص خاص بالنسبة إلى الجرائم التي تتعلق بالوظائف التي

يؤدونها . وهؤلاء أشارت إليهم الفقرتان الأخيرتان من المادة ٢٣ المذكورة في قولها : « ويجوز بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص تحويل بعض الموظفين صفة مأمورى الضبط القضائى بالنسبة إلى الجرائم التى تقع فى دوائر اختصاصهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم . وتعتبر النصوص الواردة فى القوانين والمراسيم الأخرى بشأن تحويل بعض الموظفين اختصاص مأمورى الضبط القضائى بمثابة قرارات صادرة من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص »^(١)

٧٤ - مأمور الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية هم من ذوى الاختصاص الخاص :

يتميز مأمورو الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية بأنهم من ذوى الاختصاص الخاص ، فهم لا يتمتعون بصفة الضبط القضائى إلا بالنسبة إلى الجرائم المتعلقة بوظيفتهم التى خولهم القانون سلطة ضبطها . وفى حدود اختصاصهم المحلى وفى غير النطاق الذى رسمه القانون لهم ، ترتفع عنهم هذه الصفة ويصبحون أفراداً عاديين ، فلا يكون لهم أكثر مما يملكه هؤلاء الأفراد فى المادة ٣٧ من قانون الإجراءات الجنائية فى حالة التلبس .

٧٥ - من لهم هذه الصفة :

وفى ما يلي نعرض لبيان من لهم صفة الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية .

وغنى عن البيان أن مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام يكون من سلطاتهم مباشرة الإجراءات الخاصة بالجرائم الضريبية .

(١) انظر أمثلة لذلك فى مبادئ الإجراءات الجنائية للدكتور رؤوف عبيد طبعة ١٩٧٦ ص ٢٨٣ .

(١) موظفو مصلحة الضرائب . (١)

(٢) موظفو مصلحة الجمارك (٢)

(٣) موظفو مصلحة الضرائب على الاستهلاك (٣)

(٤) كل موظف يصدر بمنحه صفة الضبط القضائي بقرار من وزير العدل بالإتفاق مع وزير المالية (المادة ٢٣ إجراءات) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون إلى الدائرة الجمركية او يخرجون منها أو يمرون بها هو ضرب من الكشف عن أفعال التهريب ، استهدف به الشارع صالح الخزانة ويحرره موظفو الجمارك الذين اسبغت عليهم القوانين صفة الضبطية القضائية في أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم لمجرد قيام مظنة التهريب فيمن يوجدون بمنطقة المراقبة دون ان يتطلب الشارع توافر قيود القبض والتفتيش المنظمة بقانون الاجراءات الجنائية واشترط وجود الشخص المراد تفتيشه في إحدى الحالات المقررة له في نطاق الفهم القانوني للمبادئ المقررة في هذا القانون . متى كان البين

(١) أنظر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة المعنفة ، والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركبات .

(٢) أنظر القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن قانون الجمارك . قضت محكمة النقض بأن أحكام اللائحة الجمركية الصادرة في ١٣ من مارس ١٩٠٩ وأحكام القانون رقم ١١٤ سنة ١٩٥٣ صريحة في تحويل رجال خفر السواحل وحرس الجمارك من ضباط أو ضباط صف وموظفي الجمارك وعمالها على وجه العموم صفة مأموري الضبطية القضائية « نقض ٢٠ إبريل ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٤٤١ رقم ٧٩ ، وأن المادة السابعة من القانون رقم ٩ لسنة ١٩٠٥ بخصوص منع تهريب البضائع قد ورد نصها عاما باعتبار موظفي الجمارك وعمالها من رجال الضبطية القضائية أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم ، لا تفرق بين الموظفين منهم في الإدارة العامة أو في قوة حرس الجمارك .

(نقض ١٧ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزئا ص ٤١٥ رقم ١٩٤)

(٣) المادة ٤١ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ .

من الحكم المطعون فيه أنه فيما انتهى إليه من بطلان القبض وما ترتب عليه من اجراءات قد التزم في تقديره بقيود القبض والتفتيش المقررة ودون ان يعرض للحق المخول لمأموري الضبط القضائي من رجل الجمارك وحراسها في التصدي للأشخاص الذين يدخلون الدائرة الجمركية أو يغادرونها وتفتيشهم عند قيام مظنة التهريب في حقهم - فإن الحكم بما أورده من تقرير قانوني دون أن يظن لذلك الحق وحدوده يكون قد انطوى على خطأ في تطبيق القانون .^(١)

كما قضى بأن نصوص قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وما تجرّبه سلطات الجمارك من معايته البضائع وأمتعة المسافرين إنما هو نوع من البحث لأغراض اقتصادية ومالية أو تتعلق بالصحة والوقاية العامة يتغياً منه الشارع تحصيل ، قد يستحق على تلك البضائع والأمتعة من رسوم للخزانة العامة أو منع دخول وخروج ما هو محظور استيراده أو تصديره أو ما يكون غير مستوف للشروط والاولضاع والانظمة المقررة في القوانين أو ما قد يكون ضاراً وهي تجربة دون توقف على رضا ذوي الشأن أو توافر مظاهر الاشتباه فيهم بوصفه تفتيشاً إدارياً لا تنقيد فيه بما توجيه المادة ٤١ من الدستور بالنسبة للتفتيش بمعناه الصحيح من ضرورة استصدار أمر قضائي . يؤكد ذلك ان قانون الجمارك سالف الذكر خول في المادة ٢٦ منه جميع موظفي الجمارك الحق

(١) نفّض في ١٦ / ١١ / ١٩٧٨ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٩ ، ص ٧٨٥ ؛
نفّض في ٢٣ / ٥ / ١٩٧٦ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٧ ، ص ٥١٩ ؛
نفّض في ١٨ / ٢ / ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ١٥١ ؛
نفّض في ١٧ / ٤ / ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٣٧٨ ؛
نفّض في ٨ / ١٢ / ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٨٢٢ ؛
نفّض في ٥ / ٢ / ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ١٣٠ ؛
نفّض في ٢٩ / ٤ / ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٥٥٩ ؛
نفّض في ٢١ / ٢ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٢٥١ ؛
نفّض في ٣ / ٥ / ١٩٦٦ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٧ ، ص ٥٦٣ ؛

في اجراء هذا التفتيش ولم يقصده على من يعتبرون من مأمورى الضبط القضائى منهم - وهم أولئك الذين يصدر شرط لازم فيمن يجرى التفتيش القضائى . لما كان ذلك ، فإن ما يثيره الطاعن من عدم دستورية نص المادة ٢٦ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بدعوى مخالفة نص المادة ٤١ من الدستور لا يكون جديدا .^(١)

لما كان لا ينال من سلامة اجراءات القبض على المطعون ضده وتفتيشه - وهى من قبيل اجراءات الاستدلال - ان من قام بها ليس من موظفى الجمارك ، ذلك بأن ضابط المباحث الجنائية الذى تولى القبض على الطعون ضده وتفتيشه من مأمورى الضبط القضائى الذين منحتهم المادة ٢٣ من قانون الاجراءات الجنائية فى حدود اختصاصاتهم سلطة الضبط بصفة عامة وشاملة - فى مؤداه ان تنبسط ولايته على جميع انواع الجرائم بما فيها جريمة الشروع فى التهريب الجمركى المسندة الى المطعون ضده . ولا يغير من ذلك تحويل صفة الضبطية القضائية الخاصة فى صدد تلك الجريمة لبعض موظفى الجمارك وفقا لحكم المادة ٢٥ من قانون الجمارك السالف البيان ، لما هو مقرر من ان إضفاء صفة الضبط القضائى على موظف ما فى صدد جرائم معينة لا يعنى مطلقا سلب تلك الصفة فى شأن هذه الجرائم عنها من مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام^(٢) .

كما أضيف القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ على رجال خضر السواحل صفة الضبط القضائى فيما يتعلق بجرائم التهريب ومخالفة

(١) نقض فى ١ / ٦ / ١٩٨٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٤ ، ص ٧١٤ .

نقض فى ١٩ / ٣ / ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٢٥٣ .

نقض فى ١٥ / ١٠ / ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣ ، ص ٧٠١ .

(٢) نقض فى ١٩ / ١٢ / ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١١٤٤ .

نقض فى ٢٩ / ١١ / ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٥٥٩ .

القوانين واللوائح المعمول بها في الجهات الخاضعة لاختصاص مصلحة خفر السواحل .

وهذه الصفة ما زالت قائمة ولصيقة بهم في دوائر اختصاصهم فيما يتعلق بجرائم التهريب حتى بعد صدور قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وقرار وزير الخزانة رقم ٧١ لسنة ١٩٦٣ بتجديد موظفي الجمارك الذين لهم صفة الضبط القضائي بالتطبيق لنص المادة ٢٥ من القانون المشار إليه ، لان هذا القانون لم يُلغ اختصاص مصلحة خفر السواحل في مراقبة جرائم التهريب في الجهات الخاضعة لها ولم يسلب من رجالها صفة الضبط القضائي المخولة لهم قانونا ، وليس من شأن المادة ٢٥ منه والقرار الوزاري الصادر إعمالاً لها ، يُلغ عن رجل خفر السواحل تلك الصفة في دوائر عملهم لان هذا القرار صادر في شأن موظفي مصلحة الجمارك فحسب باعتباره كاشفا ومعددا للوظائف التي يعتبر العاملون فيها من مأموري الضبط القضائي .^(١)

ان القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ صريح في تحويل رجال خفر السواحل وحرس الجمارك والمصايد من ضباط وضباط صف صفة مأموري الضبطية القضائية وحق تفتيش الأمتعة والأشخاص في حدود الدائرة الجمركية التي يتولون عملهم فيها ، فاذا عثر أومباشى وهو من ضباط الصف أثناء تفتيش من اشتبه فيه على مواد مخدرة فان الضبط والتفتيش يكونان صحيحين في القانون .^(٢)

أحكام اللائحة الجمركية الصادرة في ١٣ من مارس سنة ١٩٠٩ وأحكام القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ صريحة في تحويل رجال خفر

(١) نقض في ٢١ / ٢ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٢٥١ .

نقض في ١٠ / ١ / ١٩٦١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٢ ، ص ٧٣ .

نقض في ٦ / ٢ / ١٩٦١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٢ ، ص ١٨١ .

(٢) الطعن رقم ٧٢ لسنة ٢٨ ق . جلسة ٢٩ / ٤ / ١٩٥٨ ص ٩ ص ٤٤٦ .

السواحل وحرس الجمارك من ضباط أو ضباط صف وموظفي الجمارك
وعملها على وجه العموم صفة مأموري الضبطية القضائية ، وحق
تفتيش الأمتعة والأشخاص في حدود الدائرة الجمركية التي يباشرون
أعمالهم فيها بصرف النظر عن رضا المتهم بهذا التفتيش أو عدم رضائه
به^(١) .

(١) الطعن رقم ٤٧٥ لسنة ٢٩ ق . جلسة ٢٠ / ٤ / ١٩٥٩ من ١٠ ص ٤٤١ .

المبحث الثاني

سلطة مأمورى الضبط القضائى

- ٧٦ - تمهيد ٧٧ - وسائل الرقابة لكشف الجرائم ٧٨ - سلطة الاطلاع
٧٩ - تحرير محضر باجراءات الاستدلال ٨٠ - اجراءات التحقيق
٨١ - التفتيش .

٧٦ - تمهيد :

نصت المادة ٢١ من قانون الإجراءات الجنائية على أنه « يقوم
مأمور الضبط القضائى بالبحث عن الجرائم ومرتكبيها ، وجمع
الاستدلالات التى تلزم للتحقيق فى الدعوى » .

وبين من هذا النص أن المشرع خول مأمورى الضبط القضائى
سلطة القيام بنوعين من الإجراءات الأولية :

- (١) البحث عن الجرائم ومرتكبيها . (٢) إعداد عناصر
التحقيق فى الدعوى . وتعتبر هذه الأعمال بنوعيتها من إجراءات
الاستدلال .

وبالإضافة إلى ذلك خول المشرع مأمورى الضبط القضائى
سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق كما هو الحال فى الأحوال
الاستثنائية التى خولهم فيها القانون القبض والتفتيش (أنظر المواد
٣٤ ، ٤٦ ، ٤٧ إجراءات) وقد أنجبه المشرع الضريبى تأكيداً
لحماية المصلحة الضريبية للدولة إلى تخويل مأمورى الضبط القضائى
ذوى الاختصاص الخاص سلطة مباشرة بعض الإجراءات التى من

شأنها إحكام الرقابة والكشف عن الجرائم الضريبية ، ومنح بعضهم سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق في حدود معينة^(١) .

وستكلم (أولا) في إجراءات الاستدلال و (ثانياً) في إجراءات التحقيق .

المطلب الأول

إجراءات الاستدلال

٧٧ - وسائل الرقابة لكشف الجرائم :

نظم القانون الضريبي وسائل الرقابة اللازمة للتحقق من تنفيذ أحكامه ، والتي من شأنها كشف الجرائم الضريبية ، مثال ذلك سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى المثبتة لكل ما يتعلق بتنفيذ القانون الضريبي (مثال ذلك المادة ١٤٢ وما بعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل والمادة ١٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة وسلطة المعاينة) المادة ٤١ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ .

ونظرا إلى أهمية سلطة الاطلاع نعرض لها ببحث مستقل .

(١) أنظر مجموعة الدراسات المقدمة للمؤتمر الدولي الثالث عشر للتشريع المالي والضريبي في مدريد سنة ١٩٥٦ عن الرقابة الضريبية في مجلة التشريع المالي والضريبي عدد ٧٤ .

٧٨ - سلطة الإطلاع :

يقصد بسلطة الإطلاع السلطة المخولة إلى مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص الضريبى الخاص فى أن يطلع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى^(١) .

وقد عنت كثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى .

ونبه إلى ضرورة عدم الخلط بين الإطلاع والتفتيش ، فالأول لا يتعدى أن يكون إجراء من إجراءات الاستدلال أريد به التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى بخلاف الثانى الذى يعتبر من إجراءات التحقيق ولا يجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة ويقصد ضبط أدلتها^(٢) .

(١) من تطبيقات ذلك ما نصت عليه المادة ١٣ من القانون رقم ١٢٢ سنة ١٩٥١ فى شأن الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة من أن للحكومة أن تجرى بواسطة مندوبيها مراقبة دائمة على ما يستحق وعلى ما يحصل من الضريبة ، وكذلك على كل العمليات المالية الخاصة بكل حفلة أو فرجة سواء كان ذلك فى ذات المحل أو فى مركز الإدارة التابع لها المحل . ولهذا الغرض يجب أن يوضع تحت تصرف هؤلاء المندوبين الدفاتر ومجموعات التذاكر وخراطم المقاعد والصاديق المحفوظة بها قسائم التذاكر المسلمة عند الدخول وللمندوبين المذكورين أن يطلعوا على التذاكر والاشتراكات والتصاريع التى بيد الداخلين أو المتفرجين وغير ذلك من المستندات ، وأن يطلبوا تقديم بيان مفصل عن الإيراد حسب فئات التذاكر . وفى حالة الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات المذكورة تحسب الضريبة على أساس عدد المقاعد فى الدرجة أو الدرجات التى لم تقدم دفاترها ومستنداتها .

(٢) تولى الشاوى فى رسالته عن التفتيش بالفرنسية طبعة ١٩٥٠ ص ٢٣ . استئناف مصر ٢٥ إبريل سنة ١٩٥١ مجموعة الجرف جزء ٧ مبدأ ٩٤٩ مجموعة السكرى ص ١٨٧ رقم ١٦٨ محكمة الاسكندرية ابتدائية المختلطة فى أول أغسطس سنة ١٩٤٦ مجموعة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥١٢ و ١٥١٣ . عكس ذلك مصر الابتدائية سنة ١٩٤٧ مجموعة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥٠٨ .

وتطبيقاً لذلك لا يجوز لمأمور الضبط القضائي إذا امتنع الممول أو غيره ممن يحملون دفاتراً أو مستندات أو أوراق يراد الاطلاع عليها أن يبحث عن هذه الأشياء وينقب عنها في أرجاء المحل لضبطها والاطلاع عليها . وفي هذا المعنى قضت محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة بأنه : ليس لموظف الضرائب تفتيش محل تجارة الممول أو محل سكنه فحق التفتيش لم يصرح به إلا لقاضي التحقيق . فلا شك أن مأمور الضرائب إذا طلب إلى الممول فتح أدراج مكتبه ليفتش ما بها وأمره أن يسلم أوراقاً تحوى أسراراً وأموراً خاصة إنما قد تجاوز الحدود التي رسمها القانون لحق الاطلاع^(١) .

على أنه إذا كشف مأمور الضبط جريمة أثناء اطلاعه في حدود حقه المقرر بالقانون الضريبي تعتبر هذه الجريمة في حالة تلبس تبجح له تفتيش المتهم ومحله طبقاً للمادتين ٤٦ ، ٤٧ من قانون الاجراءات الجنائية وضبط الأشياء والأوراق التي تفيد في كشف الحقيقة متى انتصح له من أمارات قوية أنها موجودة فيه .

كما أنه إذا دخل مأمور الضبط القضائي المحل للاطلاع على الدفاتر أو الأوراق الأخرى فشاهد عرضاً أشياء تدل على وقوع جريمة ضريبية فإن له أن يضبطها ويفتش المكان بحثاً عن الأدلة اللازمة لهذه الجريمة وذلك متى كان من اختصاصه ضبط هذه الجريمة . مثال ذلك أن يدخل أحد موظفي مراقبة الانتاج مصنعاً للنبيذ للاطلاع على دفاتره فيشاهد عرضاً نبذاً لم تسدد عنه ضريبة الانتاج (المادة ٧ / ٢ من المرسوم الصادر في ١٠ أكتوبر سنة ١٩٣٤) .

وقد افترض القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . أن المولين الملزمين بتقديم الدفاتر وغيرها من المحررات والمستندات والوثائق

(١) محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة في أول أغسطس سنة ١٩٤٦ السالف الاشارة إليه .

وما إليها أنهم يسكونها فعلا إلا أنه خوّلهم حتى إقامة الدليل على عكس ذلك^(٢٠) .

- بخلاف القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ الذي خلا من هذه القرينة^(٢١) .

كما أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يقصر سلطة الاطلاع على أوراق الممول الخاصة فحسب بل جعله شاملا للأوراق العامة .

أما بالنسبة إلى النيابة العامة فإنها لا تلتزم بأن تطلع الإدارة الضريبية على ملفات أية دعوى جنائية أو مدنية . وإنما الأمر متروك لمطلق تقديرها ، حسبا تراه ملائما وغير متعارض مع المصلحة العامة . (المادة ١٤٣) .

وكل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب أو في الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة وإلا وقع تحت طائل المادة ٣١٠ عقوبات .

وقد ثار البحث عما إذا كان يجوز للإدارة الضريبية أن تسمح للغير بالاطلاع على ملف أحد الممولين بناء على موافقة هذا الممول . وكان ذلك بمناسبة قرار أصدرته اللجنة القضائية للإصلاح الزراعي بانتقال أحد أعضاء اللجنة إلى مراقبة ضرائب المنيا للاطلاع على أصل إقرارات الضرائب المقدمة من أحد الممولين عن الضريبة العامة على الإيراد ، وموافقة الممول المذكور على اطلاع على ملفه بمأمورية الضرائب . وقد

(٢٠) جاء بتقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أن هذا الافتراض ليس فيه شيء من العسف ، فقد رفعت في فرنسا الدعوى العمومية على عمول لامتناعه عن تقديم دفاتره وقد دافع بأنه لا يملك دفاتر إطلافا ، قضى مجلس الدولة بأن الافتراض وجود الدفاتر لديه وهو الأصل وأنه لا غبار على الحكم الصادر عليه بتدعيمها مع إلزامه بتجهيزات مالية تظل سارية ضده إلى أن يقدمها أو يقيم الدليل على صحة زعمه بأنه فعلا لا يملكها ، (فكري ناصف في الضرائب المباشرة طبعة ١٩٥٨ ص ٢٥٦) .

(٢١) محمد كامل عباس ، المرجع السابق ص ١٩٣ .

افتت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بعدم جواز اطلاق عضو للجنة على ملف الممول استنادا إلى أنه يتضمن إخلالا من مصلحة الضرائب بواجب مراعاتها لسر المهنة ، ثم افتت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى ١٠ من أغسطس سنة ١٩٦٠ بأجازة هذا الاطلاع طالما أن الممول قد وافق عليه^(١) .

ونحن نؤيد هذه الفتوى الأخيرة . ذلك أن تصريح صاحب السر يرفع عن حامله واجب الكتمان ويبيح له افشاءه^(٢) . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأنه « لا عقاب بمقتضى المادة ٣١٠ من قانون العقوبات على افشاء السر إذا كان لم يحصل إلا بناء على طلب مستودع السر فاذا كان المريض هو الذى طلب بواسطة زوجته شهادة عن مرضه من الطبيب المعالج له فلا يكون فى إعطاء هذه الشهادة افشاء سر معاقب عليه »^(٣) .

أما قرار اللجنة القضائية وحده دون موافقة الممول على الاطلاع فلا يندرج تحت أى من الأحوال التى يباح فيها افشاء السر طبقا للمادة ٣١٠ عقوبات .

٧٩ - تحرير محضر بإجراءات الاستدلال :

أوجب قانون الإجراءات الجنائية على مأمورى الضبط القضائى تحرير محضر بإجراءات الاستدلال فنص فى المادة ٢٤ / ٢ منه « ويجب أن تثبت جميع الإجراءات التى يقوم بها مأمور الضبط الجنائى فى محاضر موقع عليها منهم يبين بها وقت اتخاذ الاجراءات ومكان حصولها . ويجب أن تشمل تلك المحاضر زيادة على ما تقدم توقيع الشهود والخبراء

(١) غير منشورة .

(٢) أحمد أمين طبعة ١٩٢٣ ص ٦٠٣ ، جنلى عبد الملك جزء ٢ ص ٥٢ .

(٣) نقض جنالى ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٤٠ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٢٧٩ ، رقم ٢ .

الذين سمعوا وترسل المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء
المضبوطة . » .

وقد أشارت القوانين الضريبية المختلفة إلى الواجب الملحق على
عائق مأموري الضبط القضائي من الادارة الضريبية في إثبات ما يقع
من جرائم ضريبية .

ويجب أن تتضمن المحاضر التي يحررها هؤلاء البيانات التي
نصت عليها المادة ٢٤ / ٢ إجراءات المذكورة^(١) .

المطلب الثاني

إجراءات التحقيق

٨٠ - سلطة مأموري الضبط القضائي من موظفي الادارة الضريبية .

يجوز لمأموري الضبط القضائي من موظفي الإدارة الضريبية
مباشرة إجراءات التحقيق التي خول قانون الإجراءات الجنائية مأموري
الضبط القضائي ذوى الاختصاص العام سلطة مباشرتها من تلقاء
أنفسهم على سبيل الاستثناء .

وتطبيقا لذلك يجوز لهم سلطة القبض والتفتيش بالقيود
المنصوص عليها في المواد ٣٤ و ٤٦ و ٤٧ من قانون الإجراءات الجنائية
وذلك في حدود اختصاصهم الخاص ، أى بالنسبة إلى الجرائم الضريبية
المخول لهم سلطة ضبطها في حدود اختصاصهم المحل .

(١) وقد حكم بأنه لا بطلان إذا لم يحرر مأمور الضبط القضائي محضرا بكل ما يجريه في الدعوى مثل
حضور النيابة ، وإن كان ذلك واجبا عليه في سبيل تنظيم العمل وحسن سيره (نقض ٨ إبريل
سنة ١٩٤٩ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٨٨٣ . رقم ٨٧٤) وقضى بأن تحرير محضر بالجرائم
الجزائية لا يجوز دون إثبات الإدارة الضريبية للجريمة بكل وسائل الإثبات (أنظر الأحكام
البلجيكية المشار إليها في مؤلف G . Neven المرجع السابق ص ١٨٥ رقم ٣٣٥) .

وكانت قد خولت اللائحة الجمركية لموظفي مصلحة الجمارك سلطة التفتيش عند الاشتباه - أى عند توافر دلائل كافية على اتهامه (المادتان ٣٤ و ٤٦ إجراءات) . وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض بأن من سلطة جنود خفر السواحل وموظفي الجمارك البحث عند الاشتباه عن كل ما يكون مهريا أو ممنوعا ولو عن طريق تفتيش الأمتعة والمنقولات مهما كان نوعها ثم ضبطه وتقديمه إلى جهة الاختصاص . فإذا ضبط جندي من قوة خفر السواحل مخدرا في وعاء من الصفيح كان مخبأ فيه بدائرة المراقبة الجمركية التي يعمل فيها والتي يخضع فيها نقل البضائع لإجراءات وقيود معلومة فهذا الضبط يكون صحيحا^(١) . وقضت بأنه إذا كان الثابت بالحكم أن جنود خفر السواحل ضبطوا مركبا كانت تسبح في قنال السويس بعد أن اشتبهوا فيها فوجدوا شيئا مخبئا بها تبين أنه مسروق من إحدى البواخر ، كان ضبط هذا المركب وتفتيشه صحيحين لأن من سلطة جنود خفر السواحل وموظفي الجمارك البحث عند الاشتباه عن كل ما يكون مهريا أو ممنوعا ولو عن طريق تفتيش الأمتعة والمنقولات مهما كان نوعها ثم ضبطها وتقديمه إلى جهة الاختصاص^(٢) .

وما دام تفتيش موظفي مصلحة الجمارك صحيحا في القانون ، فإنهم إذا عثروا أثناء التفتيش الذي يجرؤونه في حدود سلطتهم على دليل يكشف عن جريمة غير جمركية معاقب عليها بمقتضى القانون العام ، فإنه يصح الاستشهاد بهذا الدليل أمام المحاكم في تلك الجريمة على اعتبار أنه ثمرة إجراء مشروع في ذاته ولم ترتكب في سبيل الحصول عليه أية مخالفة للقانون^(٣) . ولا يعد ذلك افساء لسر المهنة مما يقع تحت طائل

(١) نقض جنائي ١٧ يونيو سنة ١٩٤٦ مجموعة القواعد في ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٢ .

(٢) نقض جنائي ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٤٩ مجموعة القواعد في ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٣ .

(٣) نقض جنائي ٣٠ يونيو سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام ص ١٠ ص ٧٣٦ رقم ١٦٠ ، ١٧ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة القواعد في ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٤ و ٢٤ إبريل سنة ١٩٤٥

المجموعة السابقة ص ٤١٥ رقم ١٩١ .

المادة ٣١٠ عقوبات وإنما هو واجب يلقيه القانون عليهم^(١) .

ويلاحظ في الأمثلة السابقة أن القانون لم يخول مأمور الضبط القضائي اختصاصا يختلف عا قررت له المادة ٣٤ إجراءات من سلطة القبض على المتهم الحاضر الذى توجد دلائل كافية على اتهامه بجنحة تهريب مما نص عليه القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣^(٢) وما قررت المادة ٤٦ إجراءات من أنه في الأحوال التى يجوز فيها القبض قانونا على المتهم يجوز لمأمور الضبط القضائي أن يفتشه :

وقد سبق أن قلنا أن دخول مأمور الضبط القضائي المحلات للاطلاع على الدفاتر وغيرها من الأوراق والمستندات لا يخول له تفتيشها ، ولو امتنع من يراد الاطلاع عنده عن تقديمها .

ولا يقال في هذه الحالة بأن عدم تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى يعد جريمة في حالة تلبس بما يميز القبض والتفتيش - لأن عقوبة هذه الجريمة لا تتعدى الغرامة (المادة ١٨٧ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٣٣ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) بينما لم تجز المادة ٣٤ إجراءات القبض في أحوال التلبس بالجنح إلا إذا كان القانون يعاقب عليها بالحبس لمدة تزيد على ثلاثة شهور .

٨١ - التفتيش :

من المقرر أن تفتيش المنازل عمل من أعمال التحقيق لا تملكه سوى السلطة المهيمنة على التحقيق - عدا ما خولته المادة ٤٧ - لمأموري

(١) قضت محكمة القاهرة الابتدائية بأنه إذا ضبطت مصلحة الضرائب دفاتر وفواتير قبل أنها مزورة فيجب على مفتش الضرائب أن يبلغ النيابة عن هذا التزوير دون أن يعد إنشاء لسر المهنة .
(القاهرة الابتدائية في ٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة السكرى ص ٣٧٩ رقم ١٥٤٩ مجموعة الجرف جزء ٢ مبدأ ٣٧٨) .

(٢) عقوبة التهريب في هذا القانون هي الحبس والغرامة (المادة ٢) .

الضبط القضائي من سلطة التفتيش من تلقاء أنفسهم في حالة التلبس .^(١)

وقد خرج القانون الضريبي عن هذه القاعدة فحول مأموري الضبط القضائي المختصين بضبط الجرائم الجمركية سلطة تفتيش المنازل والمحال من تلقاء أنفسهم دون حاجة إلى إذن من سلطة التحقيق .

ويشور البحث هذا الصدد عما إذا كان يجوز لمأمور الضبط القضائي أن يتخذ التفتيش المرخص له به في هذه الأحوال وغيرها وسيلة لكشف الجرائم لا لتحقيقها ، وبعبارة أخرى هل يشترط لصحة التفتيش المذكور أن يتم في الحدود التي رسمها القانون لسلطة التحقيق في المادة ٩١ إجراءات أم لا ؟ .

إن التفتيش بحسب طبيعته إجراء من إجراءات التحقيق ، فلا يجوز الالتجاء إليه إلا بناء على تهمة موجهة إلى شخص يقيم في المنزل أو المحل المراد تفتيشه بارتكاب جنائية أو جنحة أو باشتراكه في ارتكابها ، أو إذا وجدت قرائن على أنه حائز لأشياء تتعلق بالجريمة ، وهو ليس وسيلة من الوسائل التي يجوز لمأمور الضبط القضائي الالتجاء إليها لاستكشاف الجرائم وضبط مرتكبيها^(٢) .

وقد قضت محكمة النقض بأن الضمان الذي أراده الشارع لحرة المساكن لا يتحقق إلا إذا كان الإذن صادر بتفتيش منزل عن جريمة معينة تكون جنائية أو جنحة وأن يقوم من القرائن ما يسمح بتوجيه الاتهام إلى الشخص المقيم في المسكن المراد تفتيشه بوصفه فاعلا أصليا أو شريكا في ارتكابها^(٣) .

(١) نقض ١٩ لبرابر سنة ١٩٥٥ مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ١ ص ٣٩٧ رقم ٤٣ .

(٢) نقض ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام ص ٩ ص ٨٤٣ رقم ٢٠٧ .

(٣) وترتب البطلان على عدم مراعاة هذا الإجراء (نقض ١٢ مايو سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام ص ١١٠ ص ٥٢٥ رقم ١١٥) .

وفى هذا المعنى قالت المحكمة العليا بشأن إعفاء أعضاء النيابة الذين يندبهم النائب العام للعمل لدى المحاكم العسكرية من بعض القيود أثناء مباشرتهم إجراءات التحقيق بأن الشارع (فى المادة الأولى من الأمر العسكرى رقم ٩٩) لم يعف النيابة من القيود الواردة فى الفقرة الأولى من المادة ٩١ من قانون الاجراءات الجنائية التى تسبغ على التحقيق صفة كإجراء من إجراءات التحقيق^(١) .

وإذن فإن تحويل مأمورى الضبط القضائى من الادارة الضريبية تفتيش المنازل ما فى حكمها لا يعنى سلب هذا الاجراء صفته كعمل من أعمال التحقيق ولو سكت المشرع^(٢) عن الإفصاح عن ضرورة توافر الدلائل الكافية على توجيه الاتهام إلى الشخص المراد تفتيشه مسكنه أو محل خاص به لأن هذا الشرط هو من مقومات التفتيش باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق ، ولا حاجة بالمشرع إلى الإفصاح عن ضرورة توافره ، لأنه ليس مجرد وسيلة من وسائل الرقابة الضريبية التى يقصد بها كشف الجرائم أو التحقق من صحة تطبيق القانون^(٣) .

ويثور البحث عما إذا يجوز للنيابة العامة أن تتدب أحد مأمورى الضبط القضائى من الإدارة الضريبية للتفتيش لضبط ما يفيد فى تحقيق إحدى الجرائم الضريبية .

ذهب البعض^(٤) فى صدد البحث عن مدى جواز الانتداب لتفتيش متاجر الممولين ومنازلهم لضبط أوراقهم ومستنداتهم إلى القول بعدم إجازة هذا الانتداب بدعوى أن ذلك يزيل القيود والحدود التى قررها الشاعر لسلطة الإطلاع ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية ويفتح الباب لإساءة الاستعمال إلى أبعد الحدود ، وقيل فوق

(١) نقض ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٨ السالف الإشارة إليه .

(٢) أنظر القانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١١) .

(٣) توفيق الشاوى فى رسالته ، المرجع السابق ص ٢٣ .

(٤) حبيب المصرى - ضرائب الدخل فى مصر طبعة ١٩٤٥ - ٦٥٢ - ٦٣٤ .

ذلك أن القانون قد نص على جزاء عدم تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى فلا يجوز فرض جزاء آخر بطريق القياس^(١) .

وهذا الرأي مردود بأن سلطة النيابة في انتداب مأموري الضبط القضائي للتفتيش لم يورد عليها القانون الضريبي أى قيد ما مما لا محل له لتقيدها دون موجب من القانون . ولا يجوز الخلط بين الاطلاع والتفتيش لاختلاف طبيعة كل منهما إذ الأول لا ضيعدو أن يكون إجراء من إجراءات الاستدلال بعكس الشئ الذى يعد من إجراءات التحقيق . هذا إلى أن التفتيش ليس جزاء حتى يقال بعدم جواز توقيعه بطريق القياس^(٢) !

(١) انظر محمد رشاد في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في عرض هذا الرأي ص ٣٠٦ و ٣٠٧ رقم ٢٢٨ .

(٢) انظر محمد رشاد المرجع السابق ص ٣٠٧ وما بعدها وقد أشار إلى حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر بتاريخ ٢٣ مايو سنة ١٩٤٩ .

الفصل الثانى

القيد الوارد على سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية

- ٨٢ - تعليق تحريك الدعوى الجنائية على تقديم طلب . ٨٣ - أهمية تقديم الطلب . ٨٤ - شروط صحة الطلب . ٨٥ - عدم التقيد بميعاد الثلاثة شهور . ٨٦ - عدم تقديم الطلب . ٨٧ - النزول عن الطلب .

٨٢ - تعليق تحريك الدعوى الجنائية على تقديم طلب :

تختص النيابة العامة - بحسب الأصل - بوصفها سلطة اتهام برفع الدعوى الجنائية دون قيد ، إلا أن القانون قد يخرج عن هذا الأصل فى بعض الأحوال فيقيد هذه السلطة بتقديم شكوى أو إذن أو طلب .

ويتميز القانون الضريبى فيما نص عليه من عدم جواز رفع الدعوى الجنائية فى معظم الجرائم الضريبية إلا بناء على طلب من الإدارة الضريبية . وبهذا المعنى نصت الفقرة الأخيرة من المادة ١٨٣٥ من القانون العام للضرائب فى فرنسا .

وقد يخطئ المشرع فى التعبير عن (الطلب) فيعبر عنه أحيانا

(بالاذن)^(١) . كما هو الحال في القانون الفرنسى . (المادة ١٨٣٥ سالفه الذكر) .

فالطلب يتميز عن الإذن والشكوى في أنه يقدم من هيئة عامة سواء بصفتها مجنبا عليها أو بصفتها ممثلة للدولة . والإذن وإن كان يشبه مع الطلب في أنه يصدر عن هيئة عامة إلا أنه يختلف عنه في أن علة صدوره من هذه الهيئة هو انتساب الجانى إليها وأن رفع الدعوى الجنائية عليه قد ينطوى على مساس بهذه الهيئة أما الشكوى فإنها تقدم من المجنى عليه الشخص العادى .

وعلة اشتراط تقديم الطلب في معظم الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملايسات في كل جريمة على حدة .

ويلاحظ أن أحوال الطلب الواردة في القانون الضريبى في مختلف تشريعاته وقد وردت على سبيل الحصر من قاعدة حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها ولا يجوز إعمالا لهذا الأصل التوسع في هذا الاستثناء أو القياس عليه ، أى لا يصح تعديدية حكم حالة من أحوال الطلب المنصوص عليها إلى أخرى لم يرد في خصوصها نص^(٢) .

٨٣ - أهمية تقديم الطلب :

تحريك الدعوى الجنائية هو أول خطوة من خطوات استعمالها ،

(١) ومع ذلك فإن محكمة النقض قد سارت وراء خلط المشرع بين الطلب والإذن فقالت بأن (من المادة ٢١ يتناول حالة من أحوال طلب رفع الدعوى في حين أن نص المادة ٢١ مكرراً يتناول حالة من أحوال الإذن برفعها) أنظر نقض جنائى ٣٠ من أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة س ٧ ص ١٠٩٦ رقم ٣٠١ .

(٢) نقض جنائى ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ ص ١٠٩٠ رقم ٣٠١ .
ومن القوانين الضريبية التى لم تعلق رفع الدعوى الجنائية فيها على طلب - القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

ويتحقق بمباشرة أول عمل من أعمال التحقيق التي تباشره سلطة التحقيق ، أو بتكليف المتهم بالحضور أمام محكمة الجench .

وعلى ذلك ما لم يصدر الطلب فى الأحوال التى أوجب القانون فيها تقديمه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أى إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة فإذا رفعتها دون تقديم هذا الطلب تعين الحكم بعدم قبولها . أما ما يسبق تحريك الدعوى من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد . ويسرى الحكم ذاته على إجراءات التحقيق التى يقوم بها مأمور الضبط القضائى فى الأحوال الاستثنائية التى خوله فيها القانون قسطاً معيناً من التحقيق كالقبض والتفتيش ، لأنها تسبق تحريك الدعوى الجنائية .

٨٤ - شروط صحة الطلب :

أولاً - أن يقدم الطلب ممن ناط به القانون مهمة تقديمه . ويجوز تقديم الطلب ممن سمح القانون بانابته فى تقديمه ، ويكفى لذلك مجرد الإنابة العامة ولا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة^(١) . وإذا صدر الطلب من شخص غير مختص باصداره وقع الإجراء باطلاً ولا يصححه الاقرار أو الإعتماد اللاحق ممن ناط به القانون أن يصدر عنه . وقد قضى بأن مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ أية إجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينييه . هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أى إجراء من إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو

(١) انظر مؤلفنا - الوسيط فى قانون الإجراءات الجنائية - القاهرة ١٩٨٠ - صفحة ٦٦٥ .

الحكم قبل صدور طلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينيبه في ذلك ، واذ كان هذا من البيانات الجوهرية التي يجب ان يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن اغفاله يترتب عليه بطلان الحكم ولا يغنى عن النص عليه بالحكم أن يكون ثابتا بالاوراق صدور مثل هذا الطلب من جهة الاختصاص^(٢) .

ثانيا - أن يكون الطلب مكتوبا . ويشترط القانون في الطلب أن يكون مكتوبا . والحكمة من اشتراط الطلب الكتابي تقتضى أن يكون موقعا من صاحب السلطة في إصداره . فلا يكفي مجرد ارسال خطاب يفيد أن الطلب قد صدر ممن يملكه ، ما لم يكن المحرر المثبت لهذا الطلب موجودا بالفعل وموقعا عليه ممن أصدره . واذن فلا يكفي لذلك مجرد الإشارة التليفونية ما لم تعتمد على أصل مكتوب يحمل توقيع المختص بإصدار الطلب . كما لا يكفي أن يثبت المحقق في صدر محضره أن الطلب قد صدر ما لم يكن مرفقا بأوراق التحقيق . ويفترض أن التوقيع صادرا من المختص بإصداره ، لان الأصل في الاجراء الصحة ، ما لم يثبت العكس بكافة طرق الاثبات . وقد حرصت بعض القوانين الضريبية على تأكيد هذا الشرط ، باعتبار أن الطلب يصدر عن مصلحة عمومية لا عن مجرد أشخاص عاديين كالشكوى^(٣) .

(٢) انظر - نقض جنائي ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ - الطعن رقم ٣٣٩٥ - السنة ٣٢ - مجموعة أحكام النقض - صفحة ٤٠٤ .

(٣) انظر القانون رقم ٣٦٣ لسنة ١٩٥٦ الملغى (المادة ٢٢) ، والقانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) الملغاة .

٨٥ - لا يشترط صدور هذا الطلب في ميعاد ثلاثة شهور :

فقد نصت المادة ٣ / ٢ من قانون الإجراءات الجنائية على أنه لا تقبل الشكوى بعد ثلاثة أشهر من يوم علم المجنى عليه بالجريمة وعمر تكبها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

والتقيد بميعاد الثلاثة الشهور سالف الذكر - على ما يبين من صريح النص - لا يسرى إلا في حالة الشكوى دون الطلب والإذن . ولما كان الميعاد المذكور هو من مواعيد السقوط التي وردت في القانون محددة محصورة فلا يجوز القياس عليه . كما أنه لا محل للقول بأن انقضاء هذا الميعاد دون تقديم الطلب ينطوي على تنازل ضمني عن تقديمه ، لأن التنازل الضمني هو تنازل حقيقي يقتضي التثبت منه وهو ليس مفترضا . وغنى عن البيان أن الطلب يجب أن يقدم قبل انقضاء الدعوى الجنائية بمضى المدة .

٨٦ - عدم تقديم الطلب :

الأصل أن الإدارة الضريبية لها أن تطلب رفع الدعوى الجنائية في حدود سلطتها التقديرية طبقا لما تقدره من ظروف وملاسات في كل حالة من الحالات ، وهي غير مقيدة إلا بمراعاة المصلحة العامة .

ولا تلتزم المصلحة مقابل عدم تقديمها طلب رفع الدعوى بالتصالح مع المتهم^(١) ، فقد ترى أنه لا محل لهذا الطلب نظرا لعدم

(١) انظر فتوى قسم الرأى بمجلس الدولة بوزارة الخزانة في ٢٦ يناير سنة ١٩٥٩ (اللجنة الثالثة) -

غير منشور .

- لما التنازل عنها إذا رأت عملا للهلك وفي حالة التنازل يجوز للمصلحة الصلح في التصريحات . ثم عدلت هذه المادة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ونصت فقرتها الأخيرة على :-

ثبوت الواقعة أو عدم توافر أركان الجريمة أو لما يحيط بها ظروف وملاسات تضعف من أهميتها .

فإذا رأت التصالح مع المتهم نظير عدم تقديم الطلب تعين عليها الالتزام الأساس الذى حدده القانون لقيام هذا الصلح .

٨٧ - التنازل عن الطلب :

يجوز لمن خوله القانون سلطة تقديم الطلب أن يتنازل عنه إلى أن يصدر فى الدعوى حكم نهائى . (المادة ١٠ إجراءات) .

وإذا تم التنازل بالنسبة إلى المتهمين فى الدعوى اعتبر تنازلا بالنسبة إلى الباقين . (المادة ١٠ / ٣ إجراءات) .

وإذا قدم هذا التنازل انقضت الدعوى الجنائية بسبب انقضاء سلطة النيابة العامة فى تحريكها .

== أنه يكون رفع الدعوى العمومية بناء على طلب لمصلحة الضرائب ولما النزول منها إذا رأت عملا لذلك وفى حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينوبه الصلح فى التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة .

وظاهر من سرد هذا التطور لتاريخ نص المادة ٨٥ المشار لها أن المشرع إذا لجأ إلى تحديد المقابل الذى يتم على أساسه موضوع الصلح إنما يكون قد قصد إلى تعيينه بعد أن كان تحديده متروكا إلى مصلحة الضرائب .

... ويوضح هذا النظر أن الجمعية العمومية للقسم الاستشارى سبق لها فى التطبيق العمل للمادة ٨٥ فى صياغتها الأخيرة أن رأت رفض مشروع تصالح مع شركة الشرق للغزل والنسيج على أساس دفع تعويض يعادل ١٥ ٪ من المقدار المتبقى من الضريبة مبيغة ضرورة أن يتم التصلح وفقا للأساس الذى أوردته الفقرة الأخيرة من المادة ٨٥ سالفة الذكر وهو أن يتم التصلح على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة ولا يتفق هذا المنحى فى التطبيق مع القول بإجادة التصلح أخذا بظاهر النص لأن ذلك قد يعنى النزول عن الدعوى مقابل لا شيء أى بأقل مما رفضت الجمعية العمومية قيام التصلح على أساسه ولا يزيل التناقض المذكور إلا التفسير السليم لإرادة المشرع على نحو ما سبق الإشارة إليه
(فتوى قسم الرأى بوزارة الخزانة فى ٢٦ من يناير سنة ١٩٥٩ غير منشورة) .

وعندنا أنه يجب التمييز بين التنازل عن الطلب والصلح ، فكل منهما سبب مستقل فيذاته لانقضاء الدعوى الجنائية .

وقد حرص المشرع في كثير من الحالات على النص على الصلح كسبب لانقضاء الدعوى الجنائية في بعض الجرائم الضريبية . ولعل أوضحها ما نصت عليه بعض القوانين الضريبية الأخيرة بأحكام التهريب الجمركي من أنه (و يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية)^(١) .

ولما كان من المقرر - وفقاً لما استقر عليه قضاء محكمة النقض^(٢) - أن تفسير عبارة ما في القانون الضريبي يجب أن يرد إلى معنى مثيلاته في القوانين الأخرى ، فإن الصلح في القانون وأثره يجب أن يكون واحداً وهو انقضاء الدعوى الجنائية - وذلك متى ما صدر قبل صدور حكم بات فيها .

ويترتب على القول بأن الصلح - وحده - يعتبر من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية عدم التسليم بما قيل من اعتباره شرطاً لصحة التنازل عن الطلب . والقول بغير ذلك يؤدي إلى اهدار القيمة القانونية للصلح باعتباره سبباً لانقضاء الدعوى الجنائية .

أما ما عبرت به بعض النصوص من أنه « في حالة النزول يجوز الصلح » فإنه لا يعنى أكثر من أنه إذا أرادت الإدارة عدم رفع الدعوى الجنائية فيجوز لها التصالح . دون أن يصل المعنى إلى ما قيل من تعليق تنازل الإدارة عن الطلب على وقوع الصلح ، فضلاً عما يعتبره القانون الضريبي من أخطاء في الصياغة مرجعها عدم الدقة في التعبير عن

(١) القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ انظر هذا المعنى في المادة ٣٧ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

(٢) قضت محكمة النقض بأن عبارة « ما لم يدفع من الضريبة » الواردة في المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجب أن ترد إلى معنى مثيلاتها في القوانين الضريبية الأخرى (أنظر نقض جنائي ١٣ إبريل سنة ١٩٤٨ و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ مجموعة القواعد في ٢٥ علماً جزء ٢ ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣) .

المعاني القانونية . بل إن صفة الجواز هذه من الواضح بمكان مما لا محل معه للاتجاه إلى التفسير .

وعلى أساس التمييز بين أثر كل من التنازل عن الطلب والصلح يبدو واضحاً عدم صحة ما ذهب إليه مجلس الدولة من اعتبار الصلح شرطاً لصحة التنازل .

أما ما قيل عن تقييد الإدارة في تحديد المبلغ المقابل للصلح ، فإنه لا يعنى أكثر من النص عليه كأساس لمباشرة هذا الإجراء عند اتخاذ ولا يعنى مطلقاً وجوب اتخاذ كشرطاً للتنازل عن الطلب .

. وإذن فإنه يجوز للإدارة الضريبية أن تنزل عن الطلب دون تقييد بشرط ما متى رأت موجبا لذلك كما بينا . فأذا رأت الإدارة ضرورة الصلح مع مرتكبي الجريمة تعين عليها التزام الأساس الذى رسمه القانون . وعندئذ تنقضى الدعوى الجنائية بطريق الصلح لا بطريق التنازل .

وخلاصة ما تقدم أن التنازل عن الطلب والصلح سببان متميزان لانقضاء الدعوى الجنائية يؤدى كل منهما بمفرده إلى تحقيق هذا الأثر ، مع ملاحظة أن الصلح ينطوى دائماً على نزول ضمنى عن الطلب ، وبذا يمكن القول بأن كل صلح ينطوى على تنازل بيننا لا يتطلب النزول أن يسبقه صلح .

وقد قضى بأنه : إذا كان مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك من أنه لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ أية إجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينييه هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أى إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور طلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينييه فى ذلك ، فإذا رفعت الدعوى الجنائية قبل صدور

طلب من الجهة التي ناط القانون به وقع ذلك الاجراء باطلا بطلانا مطلقا متعلقا بالنظام العام لاتصاله بشرط اصيل لازم لتحريك الدعوى الجنائية ولصحة اتصال المحكمة بالواقعة ويتعين على المحكمة القضاء به من تلقاء نفسها . لما كان ذلك ، وكان الثابت من الحكم المطعون فيه أنه أيد الحكم الابتدائي الصادر بالإدانة لأسبابه دون أن يعرض لدفاع الطاعين ايراداً له ورداً عليه رغم جوهريته لاتصاله بتحريك الدعوى وصحة اتصال المحكمة بها ولو أنه عني ببحثه وتمحيصه بلوغاً الى غاية الأمر فيه لجاز ان يتغير وجه الرأى فى الدعوى ولكنه أسقط جملة ولم يورده على نحو يكشف عن أن المحكمة أحاطت به وأقسطة يكون مشوباً بالقصور ربما يطله ويوجب نقصه والاحالة .^(١)

وقضى أن مؤدى ، ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك من أنه « لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ أية اجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينييه » هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أى اجراء من اجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور طلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينييه فى ذلك . ولما كان يبين من المقررات المضمومة أن مدير عام جمارك بور سعيد وسيناء هو الذى طلب تحريك الدعوى قبل المطعون ضده وأنّه يملك ذلك بموجب التفويض الصادر اليه من مدير عام الجمارك - فإن الحكم إذ لم يعتد بهذا الطلب بقالة صدوره من غير ذى صفة يكون قد أخطأ فى تطبيق القانون بما يستوجب نقضه .

(١) نقض فى ١١ / ١ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٥ .
نقض فى ١٨ / ٤ / ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ١٨ ، ص ٥٤٩ .
نقض فى ٢٢ / ١ / ١٩٦٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ١٤ ، ص ٣٥ .
نقض فى ٨ / ١١ / ١٩٦٠ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ١١ ، ص ٧٨٧ .
نقض فى ٦ / ٦ / ١٩٨٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ٣٣ ، ص ٦٦١ .

وقضى بأنه : متى صدر الطلب عن يملكه قانونا في جريمة من جرائم النقد أو التهريب أو الاستيراد حق للنياية العامة اتخاذ الإجراءات في شأن الواقعة أو الوقائع التي صدر عنها وصحت الاجراءات بالنسبة الى كافة ما قد تنصف به من أوصاف قانونية يتوقف رفع الدعوى الجنائية على طلب بشأنه من أى جهة كانت . والقول بغير ذلك يؤدي إلى زوال القيد وبقائه معا مع وروده على كل واحد دائرا مع الاوصاف القانونية للواقعة عينها ، وهو مالا مساغ له مع وحدة النظام القانوني الذي يجمع أشتات القوانين المالية بما تضمنته من توقف الدعوى الجنائية على الطلب ، إذ أن الطلب في هذا المقام يتعلق بجرائم من صعيد واحد يصدق عليها جميعا انها جرائم مالية تمس اتمان الدولة ولا تعلق لها بأشخاص مرتكبيها ، وبالتالي فإن الطلب عن أى جريمة منها يشمل الواقعة بجميع أوصافها وكيونها القانونية الممكنة كما ينسبط على ما يرتبط بها إجرائيا من وقائع لم تكن معلومة وقت صدوره حتى تكشف عرضا أثناء التحقيق وذلك بقوة الأثر العيني للطلب وقوة الأثر القانوني للارتباط مادام ما يجري تحقيقه من الوقائع داخلا في مضمون ذلك الطلب الذي يملك صاحبه قصره أو تقييده . إما القول بأن الطلب يجب أن يكون مقصورا على الوقائع الممددة التي كانت معلومة وقت صدوره دون ما يكشف التحقيق عنها عرضا فتخصيص يعتبر مخصص والزام بما لايلزم . والقول بعتبر ذلك يؤدي إلى توقف الدعوى الجنائية حالا بعد حال كلما جد من الوقائع جد يقتضى طلبا آخر ، الأمر الذي تتأذى منه العدالة الجنائية حتيا خصوصا إذا ترادفت الوقائع مكونه حلقات متشابهة في مشروع جنائي واحد .^(١)

وقد استقر القضاء الجنائي على أن القيام بإجراءات الاستدلال لا يستوجب طلبا . فقد قضت محكمة النقض أن خطاب الشارع في المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وعلى ماجرى به قضاء

(١) نقض في ٣ / ٤ / ١٩٧٨ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٩ ، ص ٣٥٣ .

محكمته النقض موجه إلى النيابة العامة بوصفها السلطة صاحبة الولاية فيما يتعلق بالدعوى الجنائية التي لا تبدأ إلا بما تتخذه هذه السلطة من أعمال التحقق ، ولا يتعرض الخطاب فيها إلى غيرها من جهات الاستدلال التي يصح لها اتخاذ إجراءاته دون توقف على صدور الطلب ممن يملكه قانونا ، ومن ثم فإن أعمال الاستدلال التي قام بها ضابط المباحث الجنائية تكون قد تمت صحيحه في صدد حالة من حالات التلبس بالجرية استناداً إلى الحق المخول أصلاً لرجل الضبط القضائي وبدون ندب من سلطة التحقيق مما لا يرد عليهما قيد الشارع في توقفها على الطلب . وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر ، فإنه يكون قد أخطأ في فهم القانون وفي تطبيقه .^(١)

كما قضى بأن مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من أنه « لا يجوز رفع الدعوى العمومية اذ اتخاذ أية اجراءات في جرائم التهريب إلا بطلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينييه » هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية اذ مباشرة أى اجراء من إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور مطلب كتابي من المدير العام للجمارك أو من ينييه في ذلك .^(٢)

وإذ كان هذا من البيانات الجوهرية التي يجب أن يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن إغفاله يترتب عليه بطلا من الحكم . ولا يغني عن النص عليه بالحكم ان يكون ثابتاً بالأوراق صدور مثل هذا الطلب من جهة الاختصاص .

(١) نقض في ١٩ / ١٢ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١١٤٤ . نقض في ٢٤ / ٢ / ١٩٧٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ١٨٨ . نقض في ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ١٠٤٣ .
(٢) نقض في ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١٠٤ . نقض في ٢١ / ٥ / ١٩٧٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٣ ، ص ١٧٧ ؛ نقض في ٢٢ / ٦ / ١٩٦٤ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٥ ، ص ٥٠٣ .

الفصل الثالث

الصلح الجنائي الضريبي

- ٨٨ - الجرائم التي يجوز فيها الصلح . ٨٩ - شروط الصلح ٩٠ - مالا يشترط
٩١ - التكييف القانوني للصلح . ٩٢ - أثر الصلح .

٨٨ - الجرائم التي يجوز فيها الصلح :

أجاز المشرع الضريبي الصلح في معظم الجناح الضريبية ، حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي تقديراً منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية المفروضة عليهم . هذا فضلاً عما سبق أن بيناه فيما تقدم عند التحدث عن سياسة التجريم الضريبي من أن هذا التجريم وإن كان يقوم على فكرة العدالة إلا أنه لا يخلو من استناده إلى أساس من النفعية . وتطبيقاً لفكرة النفعية هذه لا يهم الدولة مدى ما يتحملة الجاني من عقاب لارتكابه الجريمة بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة في صورة الصلح الذي تجزئه معها .

ويلاحظ أن الأصل في الدعوى الجنائية الضريبية أن تنقضى وفقاً للقواعد المقررة في قانون الإجراءات الجنائية وليس من بينها الصلح .^(١) وذلك إلا إذا نص المشرع صراحة عليه كسبب من أسباب

(١) كانت المادة ١٩ من قانون الإجراءات الجنائية تنص على أنه « يجوز الصلح في المخالفات إذا لم ينص القانون فيها على عقوبة الحبس بطريق الوجوب أو على الحكم بشيء آخر غير الغرامة أو الحبس » ثم ألغيت بالقانون رقم ٢٥٢ لسنة ١٩٥٣ الصادر في ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ .

الانقضاء وهو ما فعله في معظم الجرائم الضريبية .^(١) أما إذا لم ينص على ذلك كما هو الشأن في القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات والمخالفات الضريبية المنصوص عليها في اللوائح التنفيذية للقوانين الضريبية ، فإنه لا مندوحة من عدم إجازة الصلح فيها كسبب لإنقضاء الدعوى الجنائية طبقاً لقانون الإجراءات الجنائية .^(٢)

هذا إلى أنه لا يجوز أن يمتد أثر الصلح إلى الجرائم العادية المرتبطة مع الجرائم الضريبية^(٣) .

(١) أنظر المادة ١٨٧٩ من القانون العام للضرائب في فرنسا ، والمادة ٣٥٠ من قانون الجمارك الفرنسي ، والمادتان ٢٢٩ و ٢٣٠ من القانون البلجيكي .

(٢) استطلعت مصلحة الجمارك الرأي فيما إذا كان من الممكن التصالح في قضايا تهريب الدخان السوداني تمشياً مع المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية وبما إذا كان يمكن اتخاذ هذا الأساس كقاعدة عامة في الجرائم الأخرى التي نصت القوانين على اعتبارها في حكم التهريب كاستيراد الأذينة المغشوشة والمخلوطة وجلب بلور الدخان المنصوص عليها في القانونين ٧٧ و ٧٣ لسنة ١٩٣٣ . وقد أفتى قسم الرأي لوزارة المالية بأن لمصلحة الجمارك طبقاً الأخيرة من المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية الحق دائماً في التصالح مع المتهم في جرائم التهريب بالشروط والقيود الواردة بها إلا إذا نص صراحة على عدم جواز الصلح في القوانين التي تعتبر استيراد بعض البضائع أو تداولها أو إحرازها أو بيعها في أنحاء الدولة (المصرية) تهريباً ، وأنه بما أن الحالات المشار إليها في كتاب مصلحة الجمارك ولو أنها وردت مستقلة بعضها عن البعض وتقلدت فيها العقوبة بغرامة معينة عن كل كيلو جرام من البضائع المنزوعة فإن هذه الجرائم تعد من جرائم التهريب ومن الممكن التصالح فيها تمشياً مع نص المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية حيث لم يرد نص على عدم جواز الصلح بشأنها في القوانين التي حظرت جلبها أو تداولها أو إحرازها أو بيعها .

(أنظر فتوى قسم الرأي لوزارة المالية « الحزانة الآن » رقم ٣٩٠ في ٣٠ من يناير سنة ١٩٤٩ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأي س ١ و ٢ و ٣ ص ٥٥٤ رقم ٣٤٨ مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة للاستفتين نعيم عطية وصلاح الدين عبد الوهاب ص ٣٣١ رقم ١٦٨) .

(٣) أنظر مقال Edouard Bourrel في موسوعة دالوز جزء ١ ص ٥٦٥ رقم ٢٥١ وقد أشار إلى نقض جنائي فرنسي في ٢٦ مارس سنة ١٨٣٠ وانظر G. Neven المرجع السابق ص ١٣٧ رقم ٣٨٤ .

٨٩ - شروط الصلح :

يتميز الصلح في الجرائم الضريبية بأنه يصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية .

ولكى يتعقد صحيحاً يجب أن يصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس المقرر بالقانون ، وأن يتفق الطرفان عليه .

(أولاً) أن يصدر من هيئة مختصة :

نظراً إلى أهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى الجنائية فإن المشرع يسند الاختصاص بالقيام به في غالب الأحوال إلى الوزير المختص أو من يندبه أو إلى المدير العام للإدارة الضريبية المختصة - وذلك على الوجه الآتي :

١ - وزير المالية أو من يندبه - وذلك في الجرائم الواردة في قانون الضرائب على الدخل في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٩١) .

وفي الجرائم الواردة في المادة ١٢٤ مكرراً من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن الجمارك .

٢ - المدير العام لمصلحة الجمارك - وذلك كما في الجرائم المنصوص عليها في القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ (المادة ١٢٤) والقانون رقم ٣٦٣ لسنة ١٩٥٦ (المادة ٢٢) والقانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) والقانون رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) .

ويلاحظ أن القانون في هذه الأحوال قد نص على أن يكون الاختصاص بإجراء الصلح للمدير العام لمصلحة الجمارك ذاته ولم ينص على تحويل هذا الاختصاص لمن ينييه ، خلافاً لما نص عليه بشأن تقديم طلب رفع الدعوى الجنائية ، مما قد يفهم منه أن الإنابة غير جائزة

لإجراء الصلح في هذه الأحوال . إلا أنه لما كان للمدير العام أن ينيب غيره في تقديم الطلب ، وكان يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عنه طبقاً للمادة العاشرة من قانون الإجراءات الجنائية ، وكان التنازل عن الطلب كما بينا فيما تقدم غير مقيد بشرط التصالح ، ومن ثم فإنه يجوز لمن يندبه المدير العام لتقديم الطلب أن يتنازل عنه دون صلح بلا جدال . لما كان ذلك ، وكان من يملك الأكثر يملك الأقل ، فإنه يجوز لمن يندبه المدير العام لتقديم الطلب ما دام أنه يملك النزول عنه أن يتصالح مع المتهم ؛ باعتبار أن هذا التصالح كما أسلفنا يعد نزولاً ضمناً عن الطلب .

(ثانياً) اتفاق الطرفين على الصلح :

فالإدارة لا تفرض مبلغ الصلح على المتهم بقرار منها لأنه لا يتحقق إلا بتلقى إرادة طرفيه على انعقاده ؛ سواء تم الإيجاب من المتهم أو من الإدارة الضريبية ما دام هذا الإيجاب قد صادفه قبول من الطرف الآخر . كما أن الصلح ليس حقاً للمتهم فلا تلزم الإدارة الضريبية بالاستجابة إليه إذا طلبه ، وذلك خلافاً لما كان مقرراً في قانون الإجراءات الجنائية بشأن الصلح في المخالفات إذ كان يتعين على سلطة الضبط أو سلطة الاتهام أن تعرض الصلح على المتهم دائماً قبل رفع الدعوى .

٩٠ - مالا يشترط للصلح :

لا يشترط لصحة الصلح أن يعترف المتهم بارتكاب الجريمة الضريبية أو ألا يكون عائداً . وخلافاً لذلك نص المرسوم بقانون الفرنسي الصادر في ١١ يناير سنة ١٩٤١ على وجوب أن يتضمن الصلح اعتراف المتهم صراحة بارتكاب الجريمة^(١) ؛ كما كانت المادة

(١) Boitard في مقالة عن الصلح الجنائي - المرجع السابق - ص ١٦٢ .

٤٦ من قانون تحقيق الجنايات تشترط فيمن يقبل منه الصلح ألا يكون قد حكم عليه في مخالفة أخرى أو دفع قيمة الصلح فيها خلال مدة معينة . كما نص المرسوم بقانون الفرنسي الصادر في ٢٧ إبريل سنة ١٩٤١ أنه لا يجوز للمتهم العائد الانتفاع برخصة الصلح .

والواقع من الأمر إن القانون إذ يميز الصلح في الجرائم الضريبية دون عبء بما إذا كان مرتكبوها قد اعتادوا مخالفة القانون الضريبي أولا ، إنما يتبع السياسة الضريبية الحكيمة التي سار عليها المشرع المصري والتي تهدف كما قلنا إلى إقامة العلاقة الضريبية على أساس من التفاهم لا القسر .

هذا إلا أنه لا يشترط أن يدفع المتهم مبلغ الصلح في ميعاد معين بحيث إذا انقض هذا الميعاد سقط حق المتهم في دفع هذا المبلغ ، بل إن الصلح متى انعقد أنتج أثره بغض النظر عن دفع المبلغ المتفق عليه خلال ميعاد معين . وخلافا لذلك كان قانون الإجراءات الجنائية ينص في المادة ١٩ الملغاة على أن أقصى موعد لدفع مبلغ الصلح هو ثلاثة أيام من تاريخ عرضه عليه .

ويلاحظ من جهة أخرى أن مبلغ الصلح ليس عقوبة^(١) ، فلا يجوز اتباع إجراءات تنفيذ العقوبات بشأن تنفيذه .

٩١ - الطوعية القانونية للصلح الجنائي الضريبي :

نصت المادة (٥٤٩) من القانون المدنى على أن « الصلح عقد يحسم به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا ، وذلك بأن ينزل

(١) راجع رسالتنا في نظرية البطالان في قانون الاجراءات الجنائية ص ٥٤ و ٥٥ رقم ٢٨ .

كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه » - فهل يعتبر الصلح الجنائي كالصلح المدني عقداً من العقود المدنية ؟

أنه وإن كان الصلح الجنائي يشترك مع الصلح المدني في إنعقاده بتلاقى إرادة طرفين (الإدارة الضريبية والمتهم) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما^(٣) إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين الإثنين - ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم نزاع مدني يدور حول المصالح الخاصة ، وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال .

ويترتب الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ، ولو لم تنتج إرادة الطرفين إلى إنتاجه ، بخلاف الصلح المدني الذي يتحدد أثره وفقاً لإرادة المتعاقدين .

هذا إلى أن الصلح المدني يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف لا باعتبارهم خصوماً في الدعوى بخلاف الصلح الجنائي الذي لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة وقوع الجريمة وفقاً للرخصة التي خولها القانون لمرتكب الجريمة باعتباره طرفاً في الخصومة الجنائية لا بناء على سلطة التصرف المخولة له باعتباره شخصاً مدنياً وفي حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية .

ويكفي لتحقيق الصلح الجنائي أن تنتج الإرادة إلى مجرد الواقعة القانونية المكونة له دون عبء بالآثار المترتبة عليه . والقانون هو الذي يتولى بنفسه ترتيب الآثار القانونية على مجرد توفر الإرادة في مباشرة العمل سواء اتجهت هذه الإرادة إلى الآثار أم لم تنتج أما الصلح المدني فإنه يشترط لتحقيقه بالإضافة إلى عنصر الإرادة المتجهة إلى الواقعة المكونة له أن يتوافر عنصر آخر هو الإرادة المتجهة إلى أثر هذا العمل بما ينطوي على تحويله حق تعديل هذه الآثار .

وإذن فإن الصلح الجنائي ليس تصرفاً قانونياً .

ولما كان الصلح الجنائي كما قدمنا يترتب أثره القانون بغض النظر عن دور الإرادة في تحقيق هذا الأثر فإنه يعتبر عملا قانونيا بالمعنى الضيق . (atto giuridico in senso stretto)^(١) .

ولما كان مجال هذا الصلح لا يتحقق إلا بعد وقوع الجريمة ويؤدي إلى انقضاء الخصومة الجنائية فإنه - سواء تم قبل رفع الدعوى أو بعده - يعتبر عملا إجرائيا^(٢) ، لا تصرفا من التصرفات الخاصة .

ويثور البحث في هذا الصدد عن مدى اختلاف طبيعة الصلح الجنائي الضريبي عن طبيعة الصلح في المخالفات الذي كان يأخذ به القانون المصري من قبل .

وننوه بادىء ذي بدء إلى أن نظام الصلح في المخالفات كان يقوم على عرض مبلغ معين على المتهم فإذا دفعه انقضت الدعوى الجنائية . وهو يتميز بذلك عن الصلح الجنائي الضريبي في أمرين (أولهما) أن المتهم لا يملك المناقشة في تحديد مبلغ الصلح (وثانيهما) أن القانون نفسه لا الطرف الآخر في الصلح هو الذي يحدد مبلغه .

(١) وتنقسم الوقائع القانونية إلى : (١) وقائع طبيعية أو مجردة وهي التي يترتب القانون على مجرد وقوعها أثارا قانونية سواء حدثت بفعل الطبيعة أو بإرادة الإنسان ، أي أن الواقعة تكون طبيعية ولوحدهت من الإنسان مت كانت إرادته الواقعة لا أهمية لها من الناحية القانونية ، وكان القانون يترتب الآثار على مجرد حدوث الواقعة فالموت - مثلا - واقعة طبيعية سواء كان طبيعيا أو بفعل الإنسان . (٢) وقائع إرادية أو أعمال قانونية وهي أعمال إرادية يترتب عليها القانون أثرا بالنظر إلى كونها إرادية . وهذه الوقائع أو الأعمال تنقسم بدورها إلى : (أ) أعمال قانونية بالمعنى الضيق وهي التي يترتب عليها القانون أثرا دون نظر إلى الإرادة للتجهة إلى تحقيق الآثار ، بل العبرة فقط بمجرد اتجاه الإرادة إلى الواقعة المكونة للعمل ، وبعبارة أخرى إن الآثار القانونية تترتب على مجرد حدوث الواقعة بإرادة الإنسان دون أن يكون لهذه الإرادة شأن في تحديد مضمون هذه الآثار . (ب) تصرفات قانونية وهي أعمال إرادية يترتب عليها القانون الآثار التي يرى أنها لازمة لتحقيق هذه الأرادة ، أي أن الإرادة لها دخل في تحديد هذه الآثار .

(٢) Remo Pannein, Le sezioni degli atti processuali penali, 1933, P. 14 no 4.

فهل يؤثر هذا الاختلاف في الطبيعة القانونية للصلح الجنائي الضريبي ؟ . .

ذهب الفقه إلى أن النظام الذي تنقضى الدعوى الجنائية إذا دفع المتهم باختاره مبلغا معيناً من النقود يندرج تحت ما نسميه بنظام الخضوع الاختياري (L'obligation volontaire) أى الخضوع فى أداء هذا المبلغ . وهو نظام عرفته كثير من التشريعات كالقانون الروسى والقانون السويسرى والقانون الهولندى والقانون الفرنسى . وقال البعض^(١) أن هذا النظام يقف وسطا بين التحكيم والتنفيذ الاختيارى المعجل للعقوبة وأن هذا الانقضاء الاختيارى هو اتفاق بمقتضاه تتحول الجريمة التى يعاقب عليها قانون العقوبات إلى مجرد خطأ إدارى مما يؤدى إلى انقضاء الدعوى الجنائية وأن الغرض منه هو توقيع جزاء سريع فعال معتدل ، على بعض الجرائم ذات الأهمية القانونية . وقيل بأن هذا الخضوع الاختيارى ليس صلحا فى حقيقة لأن الإدارة لا تملك قسطا معيناً من الاختيار تجاهه وإنما المتهم وحده هو الذى يملك هذا الاختيار بقبول أداء المبلغ الذى تعرضه عليه الإدارة كما هو محدد فى القانون وبالتالي فهو فى حقيقة عمل قانونى من جانب واحد (un acte juridique unilatérale)^(٢) وأنه على هذا الأساس يبدو الصلح الجنائى الضريبي باعتباره عملا صادرا من جانبين مختلفا فى المخالفات الذى يندرج تحت نظام الخضوع الإختياري .

وقد ذهب البعض^(٣) فى سبيل تأكيد التمييز بين الخضوع الاختيارى والصلح الجنائى الضريبي إلى أن هذا الأخير - دون الأول - يجوز انعقاده عقب صدور حكم نهائى بالادانة ، وفى هذه الحالة لا يمكن القول بأن الجريمة تتحول إلى مجرد مخالفة إدارية مما يؤدى إلى انقضاء الدعوى الجنائية^(٤) .

(١) راجع فى تعريف العمل الإجرائى رسالتنا - المرجع السابق ص ٤٤ وما بعدها .

(٢) ما تنسقى طبعة ١٩٣٤ فى العقوبات جزء ٣ ص ١٢ • Dell' obblazione volontaria .

(٣) Boltard المرجع السابق ص ١٦٥ . (٤) Boltard للمرجع السابق ص ١٦٦ .

وفى رأينا أنه لا محل للقول بأن الخضوع الاختيارى يؤدي إلى اسقاط صفة الجريمة عن اعتبارها مجرد مخالفة إدارية . لأن التجريم وصف يلحق الفعل بمجرد ارتكابه ولا يرتفع عنه إلا إذا توافر فيه سبب للإباحة معاصر له .

والصحيح عندنا أن الصلح الجنائى الضريبى لا يتميز فى طبيعته القانونية عن الصلح الجنائى الذى يتوافر بعرض مبلغ معين على المتهم وقبول هذا الأخير له كما كان فى المخالفات من قبل وليس صحيحا ما قيل من أن هذا الصلح الأخير يقع من جانب واحد (المتهم) لأن دور هذا الأخير لا يتعدى قبول الإيجاب المقدم اليه من الادارة .

أما إلزام الادارة بتقديم هذا الإيجاب فإنه لا يفقده صفته القانونية كإيجاب موجه إلى المتهم . هذا إلى أن عدم إمكان المتهم مناقشة الادارة فى مبلغ الصلح وكون هذا المبلغ محدد فى القانون لا يفقد الصلح طبيعته كعمل قانونى من جانبين - ذلك أن هذا الوضع القانونى يقابل عقود الاذعان المعروفة فى مجال التصرفات المدنية - حيث يعرض الموجب إيجابه فى شكل إذعان لا يقبل مناقشة فيه ، فلا يسمع الطرف الآخر إلا أن يقبل إذ لا غنى له عن التعاقد^(١) وقد اتجه الرأى الراجح^(٢) الذى أقره القانون المدنى (المادة ١٤٩) إلى أن عقد الاذعان عقد حقيقى يتم بتوافق إرادتين مهما قيل من أن أحد المتعاقدين ضعيف أمام الآخر .

وهنا أيضا لا يمكن مطلقا أن نجعل من مجرد إذعان المتهم لشروط الصلح سببا كافيا للقول بأنه عمل قانونى من جانب واحد .
والخلاصة أنه لا يؤثر فى الطبيعة القانونية للخضوع الاختيارى

(١) السهنورى فى الوسيط جزء ١ ص ٢٣٠ .

(٢) وقد ذهب رأى آخر إلى إنكار التعاقدية لعقود الاذعان والقول بأنه كرمز قانونى منظم (راجع ما كبه الأستاذ السهنورى عن هذا الرأى فى المرجع السابق ص ٢٣١) .

مدى إذعان المتهم لشروط الطرف الآخر ، بل إنه لازال عملا قانونيا من جانبيين كالصلح الجنائي الضريبي .

هذا إلى أن كلا من الخضوع الاختياري المتمثل في النظام الملغى للصلح في المخالفات والصلح الضريبي يعتبر عملا من الأعمال الاجرائية ، لماله من أثر في انقضاء الخصومة الجنائية .

٩٤ - آثار الصلح

يترتب على الصلح الجنائي الضريبي آثار بالنسبة إلى كل من طرفيه والغير

(أولا) آثار الصلح بين طرفيه :

١ - يولد الصلح للخزانة العامة حقا في الحصول على المبلغ الذي اسفر عنه الاتفاق بين الطرفين ، وهو كما بينا من قبل لا يقل عن الحد المقرر بالقانون .

٢ - يترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية

وقد ثار البحث حول ما إذا كان هذا الأثر يتقيد بألا تكون العقوبة المقررة للجريمة هي عقوبة مقيدة للحرية أم يستوى تقرير أى من العقوبتين المالية والمقيدة للحرية .

قضت محكمة النقض الفرنسية بأن القانون لم يميز بين العقوبات المالية والعقوبات المقيدة للحرية مما لا عمل معه لاجراء هذا التمييز عند ترتيب آثار الصلح الجنائي^(١) ، وأيدها في ذلك فريق من الفقه^(٢) .

(١) نفى ٣٠ يونيو سنة ١٩٢٠ أنشا إليه Boitard في المرجع السابق ص ١٧٦ .

(٢) راجع هذا الرأي في مقال Boitard المرجع السابق ص ١٧٦ .

وذهب فريق آخر من الفقه الى وجوب التمييز بين الجرائم المقررة لها عقوبة الغرامة وتلك المقرر لها عقوبة الحبس ، وقالوا بأن الجرائم التي من النوع الأول لا تلحق ضررا بالحياة الاجتماعية ، بخلاف النوع الثاني فإنها تضر بالنظام وتقلق الأمن العام مما لا محل معه لجعل العقاب عليها وفقا على موافقة موظفى مصلحة الضرائب ، وأن ذلك التمييز أمر يتفق مع كون الصلح لا يسفر إلا عن أداء مبلغ من النقود^(١) .

والواقع من الأمر أنه لا محل للنظر إلى نوع العقوبة لترتيب أثر انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح ، لأن هذا الصلح يختلف تمام الاختلاف عن الصلح المدنى الذى يتفق عليه الطرفان لوضع حد للنزاع على المصالح المدنية . هذا إلى انه لا محل لتخصيص النص مع اطلاق عبارته .

وبين من ذلك أن الدعوى الجنائية تنقضى بالصلح بغض النظر عن العقوبة المقررة للجريمة .

وبخلاصة الأمر أنه اذا انعقد الصلح انقضت الدعوى الجنائية ، فإذا تم قبل رفع الدعوى تعيين على النيابة أن تأمر بحفظ الاوراق أو تقرر بعدم وجود وجه لاقامة الدعوى الجنائية ، وإذا تم رفع الدعوى تعيين الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح ، وهو أمر يتعلق بالنظام العام فلا حاجة للدفع به .^(٢)

(ثانيا) أثر الصلح بالنسبة إلى الغير

ينحصر أثر الصلح فى انقضاء الدعوى الجنائية ووقف تنفيذ

(١) Boitard المرجع السابق ص ١٧٧ .

(٢) Boitard المرجع السابق ص ١٨٢ .

العقوبة حسب الأحوال بالنسبة إلى المتهم الذى كان طرفا فى الصلح دون غيره من المتهمين فى الدعوى .^(١)

وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على أن الصلح الذى تجر به إدارة الجمارك مع المتهمين أو المحكوم عليهم للتهريب الجمركى أو الغش لا يتفع به إلا هؤلاء الذين كانوا طرفا فى الصلح دون غيرهم من الفاعلين الأصليين أو الشركاء معهم فى الجريمة وذلك إلا إذا كان طرفا فى الصلح مع الادارة ممثلا لجميع المتهمين معه^(٢) .

إلا أنه يلاحظ أن المتهمين الآخرين فى الدعوى قد يلزمون قانونا بأداء مبلغ الغرامة الضريبية كله بطريق التضامن فهل يؤثر الصلح الذى تجر به الادارة مع أحد المتهمين فى مقدار هذا المبلغ المحكوم به عليهم .

ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى وجوب الحكم على المتهمين بجميع العقوبات التى يقرها القانون دون عبء بالصلح الذى أجرته الادارة مع المتهم الآخر - على أن تراعى الادارة عند التنفيذ المبلغ الذى تقاضته تنفيذا للصلح^(٣) .

وقد قضى بأن : مؤدى نص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون الجمارك ان لمصلحة الجمارك التصالح مع المتهمين فى جرائم التهريب الجمركى فى جميع الأحوال سواء تم الصلح فى اثناء نظر الدعوى أمام المحكمة أو بعد الفصل فيها بحكم بات ، ويترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسن الأحوال . فالصلح يعد - فى حدود تطبيق هذا القانون - بمثابة نزول من

(١) نقض جنائى ٢٢ يناير سنة ١٩٥٨ مجلة علم المالية سنة ١٩٥٩ ص ٣١٨ رقم ٢٩ تعليق Meime

Chrétien ، ٢٦ أغسطس سنة ١٨٢٠ مشار إليه فى مقال Boitard ص ١٨٢ هامش ٢ ،

Douai فى ١١ ديسمبر سنة ١٩٠٤ دالواز ١٩٠٥ - ٢ - ١٢ .

(٢) دائرة المرافض الفرنسية ٣ ديسمبر سنة ١٩٠٦ دالوز ١٩٠٨ - ٥ - ٣٤ .

(٣) نقض جنائى ٢٢ يناير سنة ١٩٥٨ السالف الإشارة إليه وأنظر أيضا بروكسا ٤ مايو ١٩٠٧ مشار

إليه فى كتاب Neven ص ١٣٨ .

الهيئة الاجتماعية عن حقها في الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذي قام عليه الصلح ، ويحدث أثره بقوة القانون ، فإنه يتعين على المحكمة إذا ما تم التصالح أثناء نظر الدعوى ان تحكم بانقضاء الدعوى . أما اذا تراخى إلى ما بعد الفصل في الدعوى فإنه يترتب عليه وجوباً وقف تنفيذ العقوبة الجنائية المقضى بها .

لما كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه لم يعرض لهذا الدفع المبدي من الطاعنين بانقضاء الدعوى الجنائية صلحاً ولم يقل كلمته في الدليل الذي قام عليه هذا الدفع والمستمد من اقوال الشاهد بأنه تم سداد مبلغ الصلح المستحق كاملاً ، ولا في صفة هذا الشاهد ومدى تمثيله للجهة الادارية المختصة بإجراء الصلح ، وما توفره هذه الصفة لأقواله من تأثير على وجه الرأى في الدعوى بالنسبة للتهمة الأولى ومدى مطابقة الصلح المقول بحدوئه لاحكام المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فإنه يكون معيباً بالقصور الذي يعجز محكمة النقض عن مراقبة صحة تطبيق القانون على الواقعة ، بما يوجب نقضه والاحالة .^(١)

وقضى بأن المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ اختصت مدير الجمارك أو من ينيبه بطلب رفع الدعوى الجنائية في جرائم التهريب الجمركى وخولته وحده التصالح بشأنها كما أن القانون رقم ٩ لسنة ١٩٥٩ في شأن الاستيراد أناط بوزير الاقتصاد أو من ينيبه

(١) نقض في ١٩ يناير ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٤٤٦
نقض في ١٨ / ١١ / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٨٩٦

نقض في ٢٧ / ٤ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ٣٥٨

نقض في ١٦ / ١٢ / ١٩٦٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٤ ، ص ٩٢٧

طلب رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم الاستيرادية وخوله الاكتفاء بمصادرة السلع المستوردة اداريا أو التصالح عن هذه الجرائم .

لما كان ذلك ، وكان مفاد ما أورده الحكم المطعون فيه أن المحكمة اعتبرت قرار مدير عام الاستيراد بالاكتفاء بمصادرة المضبوطات اداريا بمثابة سحب للاذن برفع الدعوى الجنائية ، دون أن تنفطن إلى أن الدعوى قد رفعت عن جريمة شروع في تهريب جمركى بناء على طلب مدير جمارك ميناء القاهرة الجوى نائباً عن مدير الجمارك الذى يملك وحده التصالح بشأنها طبقاً لنص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٦ المتقدم ذكره ، وإلى انه قرار مدير عام الاستيراد لا ينصب إلا على الجريمة الاستيرادية التى لم ترفع بها الدعوى أصلاً استجابة لهذا القرار . لما كان ذلك ، فإن الحكم المطعون فيه - إذ قضت بعدم جواز نظر الدعوى - يكون قد انبنى على خطأ فى تطبيق القانون مما يعين بما يستوجب نقضه^(١) .

!

(١) نقض فى ١٢ / ٢ / ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٢٠١ .

الخلاصة

وبهذا نكون قد انتهينا من دراسة القسم الأول من جث الجرائم الضريبية ويشمل النظرية العامة للجريمة الضريبية : فكرتها بوجه عام ، وبيان أركانها ، وتحديد عقوبتها ، ثم أخيرا الخصومة الجنائية الضريبية .

٢١٠

وقد حرصنا في هذا البحث على إجلاء ما يتميز به قانون العقوبات الضريبي من استقلال خاص يبدو في القواعد العامة التي تحكمه . ورأينا استكمالاً له دراسة ما يكتنف الخصومة الجنائية الضريبية من دقائق خاصة بسبب نوع الجرائم التي تهدف إلى المعاقبة عليها .

والآن وقد وضعنا الأسس التي تقوم عليها دراسة الجرائم الضريبية علينا أن نبحث أحكام هذه الجرائم .

القسم الثاني

احكام الجرائم الضريبية

نعالج في هذا الموضع القسم الخاص من قانون العقوبات الضريبي . وقد رأينا أن نقتصر فيه على دراسة أهم الجرائم الضريبية وهي :

- (أولا) جريمة التهرب الضريبي .
- (ثانيا) جريمة التزوير الضريبي .
- (ثالثا) جريمة الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية .

الباب الأول

جريمة التهريب الضريبي

٩٣ - تمهيد

يقصد بجرائم التهريب الضريبي هذا النوع من الجرائم الضريبية الذي ينطوي على الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني ، سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني .

ويتميز التهريب الضريبي عن التجنب الضريبي الذي يتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة .

كما أنه لا يجوز الخلط - من ناحية أخرى - بين التجنب الضريبي وبين الصورية التي تنطوي على الغش - مثال ذلك من يباشر عملاً تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة ثم يعمد إلى إخفاء هذا العمل تحت ستار عمل آخر من طبيعة مختلفة من شأنه أن يؤدي إلى تحميله بضريبة أقل أو باعفائه تماماً من الضريبة . وللإدارة الضريبية - تحت رقابة القضاء - أن تتحقق من صحة التكييف القانوني للأعمال التي يباشرها الممولون . وفي هذه الحالة تعتبر الإدارة الضريبية من الغير بالنسبة إلى هذه الأعمال ، فيجوز لها تبعاً لذلك إثبات صورية التصرف الظاهر

بجميع طرق الاثبات^(١) . وذلك باعتبار أن الصورية بالنسبة إلى الغير تعتبر واقعة مادية لا تصرفا قانونيا^(٢) .

ونقسم دراستنا لجرائم التهريب الضريبي إلى ثلاثة فصول :
(الأول) جرائم التهريب الجمركي . (الثاني) جرائم الاحتيال الضريبي . (الثالث) جرائم التأخر أو الامتناع عن أداء الضريبة :

(١) قالت محكمة النقض الفرنسية :

«L'administration a le droit de rechercher et de constater le véritable caractère des stipulations contenues dans les contrats pour arriver à asseoir d'une manière conforme à la loi les droits auxquels ces actes donnent ouverture».

انظر نقض جنائي مجاري فرنسي ٢٦ أبريل سنة ١٩٥٠ الجازيت دي باليه ١٩٥٠ - ١ - ٣٥٤ و ٢٣ نوفمبر سنة ١٩٤٨ «Bull crim» ١٩٤٨ - ٣ - ١٩٨٢ ، دائرة العرائض في ١٩ ديسمبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دي باليه ١٩٣٩ - ١ - ٤٦٥ ، ٥ مارس سنة ١٩٣٥ دالوز الأسبوعي ١٩٣٥ - ٢٢٣ ، ٢١ ديسمبر سنة ١٩٢٦ الجازيت دي باليه ٢٧ - ١ - ٣٤٤ .

وقد قضت محكمة الاستئناف المختلطة بأن للخزينة العامة أن تتمسك بالصورية إذا تضمن العقد بيانا غير صحيح للاضرار بها . (استئناف مختلط ٣ مايو سنة ١٨٩٩ . مجموعة الأحكام المختلطة «Bull» من ٢١٣ رقم ١١ .

(٢) السنهوري - الوسيط جزء ٢ - ص ١١١٢ ، ١١١٣ .

الفصل الأول

التهرب الضريبي الجمركي

٩٤ - التطور التاريخي للتهريب الجمركي :

الضريبة الجمركية هي ضريبة تجبى على السلع التى تحتاز الحدود إما عند استيرادها أو تصديرها^(١) :

وقد كان قانون العقوبات الأهلئ الصادر سنة ١٨٨٢ ينص على معاقبة التهرب الجمركى فى المادة ٢٠٢^(٢) . ونظرا إلى خلو قانون العقوبات المختلط من النص على تحريم هذا التهرب صدرت اللائحة الجمركية بمقتضى الأمر العالى المؤرخ ٢ من ابريل ١٨٨٤ وألحقت هذه اللائحة بالوفاقات التجارية التى أبرمتها مصر مع الدول الأجنبية ، كما وافقت الدول الأجنبية التى لم تبرم مع مصروفات تجارية على سريان أحكام هذه اللائحة على رعاياها^(٣) . وقد عنيت هذه اللائحة بوضع

(١) أنظر محاضرات الاستاذ كمال الجرف على طلبة ديبلوم الدراسة العليا فى التشريع الضريبى فى المبادئ العامة فى الضرائب غير المباشرة سنة ١٩٥٩ - ١٩٦٠ « بالآلة الكاتبة » ص ١٥١ .
(٢) ونصها كالاتى : « كما من ادخل فى بلاد الحكومة المصرية بضائع مع وقوع الغش منه فيها يتصلق بالرسوم مع مخالفة القوانين والأوامر واللوائح المختصة بذلك أو شرع فى إدخالها أو نقلها أو باعها أو عرضها للبيع أو اخفاها يعاقب بالحبس من خمسة عشر يوما إلى ستة شهور ، ويحكم أيضا بالعقوبة المذكورة على كل من ادخل شيئا من البضائع المنوع دخولها أو شرع فى إدخالها أو نقلها أو باعها أو عرضها للبيع أو اخفاها » .

(٣) محمد عيد - الضرائب غير المباشرة (التشريع الجمركى) - طبعة ١٩٥٤ - ص ٦٢ .

أحكام تحرم التهريب الجمركى وفرض جزاءات على مخالفته فى المواد
٣٣ و ٣٤ و ٣٥ .

ولما صدر قانون العقوبات سنة ١٩٠٤ حذفت منه أحكام
التهريب الضريبى الجمركى اكتفاء بالنص على تجريم إحدى صور
التهريب الاقتصادى الجمركى فى المادة ١٩٢ ، وتقابل المادة ٢٢٨ من
القانون الحالى التى تنص على أنه « يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز ستة
أشهر ويفرامة لا تزيد على خمسمائة جنيه مصرى أو بإحدى هاتين
العقوبتين فقط ، كل من ادخل فى بلاد مصر بضائع ممنوع دخولها فيها
أو نقل هذه البضائع أو حملها فى الطرق لبيعها أو عرضها للبيع أو
إخفائها أو شرع فى ذلك ما لم ينص قانونا على عقوبة أخرى .

ونظرا إلى تقادم العهد على صدور اللائحة الجمركية رؤى سن
قانون بتنظيم أحكام التهريب يتمشى مع ما بلغت البلاد فى نهضتها
الحاضرة ويكفل المحافظة على موارد الخزانة العامة من الضرائب
الجمركية ويحمل التجار على احترام القيود المفروضة على الاستيراد أو
التصدير^(١) ، فصدر القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب
الجمركى فى ٢١ من ديسمبر سنة ١٩٥٥ المعمول به فى ٢٥ من ديسمبر
من العام المذكور^(٢) . وباستقراء التطور التاريخى للتهريب الجمركى
يبين أن مشروع عام ١٨٨٢ كان ينص على اعتباره جريمة من جرائم
قانون العقوبات ، ثم صدرت اللائحة الجمركية فرفعت عن هذا
الفعل وصف التجريم^(٣) ، إلى أن صدر القانون رقم ٦٢٣ لسنة
١٩٥٥ فأعادته إلى حظيرة الجرائم . وقد ألغى هذا القانون ، واستبدل
به القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك .

(١) أنظر المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ - النشرة التشريعية فى ديسمبر سنة
١٩٥٥ ص ٣٦٥٥ .

(٢) تاريخ نشرة فى الجريدة الرسمية .

(٣) أنظر ما تقدم ص ٤٨ وما بعدها رقم ١٧ . هذا مع ملاحظة صورة التهريب المنصوص عليها فى
المادة ٢٢٨ من قانون العقوبات فهى تعتبر جريمة .

بخلاف التهريب الاقتصادي الذي يهدف المشرع من العقاب عليه إلى حماية المصلحة الاقتصادية للدولة^(١) .

(ب) ينطوي التهريب الاقتصادي على تهريب ضريبي في غالب الأحوال ، لأن المال موضوع التهريب الاقتصادي كثيراً ما يكون وعاء للضريبة الجمركية .

وفي مجال دراستنا لقانون العقوبات الضريبي تقتصر على دراسة جريمة التهريب الضريبي الجمركي .

وقد رأينا أنه من الضروري افراد دراسة خاصة لجريمة التهريب الضريبي الجمركي دون سائر جرائم التهريب من الضرائب الأخرى ، لما تتميز به هذه الجريمة من طبيعة خاصة ، فضلاً عما تثيره من مشكلات لا تثار في غيرها من الجرائم .

Bequet (Paul). La Contrebande, Paris, 1959 P. 43.

(١)

وقد أشار إلى حكم محكمة Chambéry في ١٦ فبراير سنة ١٩٥٠ ص ٤٣ هامش ٢٩ وانظر محكمة Avernès في ٩ ديسمبر سنة ١٩٢٤ دالوز الأسبوعي ١٩٢٥ - ٩٥ وقد قضت محكمة Saint-Jullen - en - Genevois في ٢٩ يناير سنة ١٩٤٧ « (J.C.P. 37 11, 3541) » وتعلق « (Max Le Roy) بأن المادة ٦٠٠ من قانون الجمارك لا تسري على الأموال التي خرجت من دائرة التجارة كالملايس وغيرها من الأشياء التي استعملت شخصياً من أحد الأفراد ولكن محكمة النقض الفرنسية قضت بعكس ذلك في ٢٠ يولييه سنة ١٩٤٩ فقالت :

(Les Prohibitions d'exportation sont applicables quelle que soit la forme sous laquelle l'exportation est réalisée et les tribunaux ont le devoir de prononcer les condamnations voulues par la loi dès que le fait matériel de la contrefaçon a été régulièrement constaté)

(انظر Bequet ص ٤٧ - عكس ذلك نقض ملني ٦ مارس سنة ١٩٨٩ دالوز الدوري

١٨٤٩ - ١ - ١٦٩) .

٩٥ - صورتا التهريب الجمركي :

يتحقق التهريب الجمركي في صورتين

(١) : التهريب الضريبي الجمركي - ويتحقق باذخال بضائع من أى نوع أو إخراجها بطريق غير مشروع دون أداء الضرائب الجمركية المقررة .

(٢) التهريب الاقتصادي الجمركي - ويتحقق باذخال بضائع أو إخراجها خلافا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها في شأن الأصناف الممنوع استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاصة بالاستيراد^(١) .

وتتميز كل من صورتى التهريب المذكورتين على الوجه الآتى :

(أ) يهدف القانون من العقاب على التهريب الضريبي إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة من الإضرار أو تعريضها للخطر

(١) تأثر القانون بالأفكار الاقتصادية فعمد إلى تنظيم تصرفات الأفراد بما يكفل منع كل نشاط يهدف إلى تغيير التوازن الاقتصادي المراد تحقيقه .
ومن مظاهر هذا التنظيم إحكام الرقابة على الاستيراد والتصدير بما يضمن حماية الثروة الاقتصادية للبلاد .

وفي سبيل ذلك نص القانون رقم ٦٢٣ سنة ١٦٥٥ في المادة الأولى منه على معاقبة من يدخل بضائع أو يخرجها خلافا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها في شأن الأصناف المراد استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاضعة بالاستيراد أو بالتصدير . ويمثل ذلك نصت المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

ولم يقتصر الشرع على هذا النص العام في شأن التهريب الاقتصادي بل عمد في بعض الأحوال إلى تشديد العقوبة تقديرأ لخطورة الآثار الاقتصادية لهذه الجريمة - كما هو الشأن بالنسبة إلى القانون رقم ٩٨ لسنة ١٩٥٧ ببعض الأحكام الخاصة بالتهريب والقانون رقم ٨٠ لسنة ١٩٤٧ بتنظيم الرقابة على عمليات النقد وتعديلاته ، وأخيرا بالنسبة للقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ بتنظيم التعامل بالنقد الاجنبي .

جريمة التهريب الضريبي الجمركي

(أولاً) أركان هذه الجريمة .

(ثانياً) العقوبة المقررة لها .

(أولاً) أركان الجريمة

١ - محل التهريب

٩٦ - المقصود بالبضائع

٩٧ - ضبط الأشياء المهربة خارج الدائرة الجمركية .

٩٨ - خضوع الأشياء المهربة للضريبة الجمركية .

يرد التهريب الضريبي الجمركي وفقاً لما نصت عليه المادة ١٢١

من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ على البضائع من أي نوع الخاضعة للضريبة الجمركية .

٩٦ - المقصود بالبضائع :

يقتضى البحث تحديد المقصود بالبضائع محل التهريب ، وهل يتعين تحديدها وفقاً للمعنى التجاري فينصرف مدلولها إلى البضائع التي اشترت بقصد بيعها ، أم أنه يجب تحديدها وفقاً لمعنى أوسع فتشمل كل شيء مادي قابل للتملك ؟ إن عبارة نص المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من العموم والشمول بحيث تنصرف إلى البضائع من أي نوع دون تقييدها بقيد ما ومن ثم فلا يشترط أن يكون الغرض

من تصديرها أو استيرادها هو الإلتجار فيها^(١) . كما لا يشترط في الأشياء محل التهريب أن تكون لها قيمة معينة ، وكل ما يشترط هو أن تكون خاضعة للضريبة الجمركية . وهذا المعنى هو ما استقر عليه القضاء في فرنسا ، فقد حكم بأنه تعتبر محلاً للتهريب أوراق وقطع النقد الفرنسي أو الأجنبي ،^(٢) والقيم المنقولة ،^(٣) وكذا الحيوانات من أى نوع كان^(٤) .

ولا يشترط أن تكون الأشياء المهربة في ذاتها لها قيمة معينة أو تصل قيمتها إل حد أدنى معين . وتطبيقاً لذلك حكم بأنه يعتبر محلاً للتهريب قطع النقود المزورة ،^(٥) وكذا السندات الممثلة للمحقوق^(٦) .

٩٧ - ضبط الأشياء المهربة خارج الدائرة الجمركية -

ولا يشترط في الأشياء محل التهريب أن تضبط داخل الدائرة الجمركية . وثار البحث عما إذا كان يشترط لصحة ضبط البضائع خارج الدائرة الجمركية أن تكون هناك ثمة مطاردة من جانب رجال

-
- (١) نقض جنائي ٢٦ فبراير سنة ١٩٤٨ (Bull.) ١٩٤٨ رقم ٦٥ ، ١٧ يولييه سنة ١٩٤٧ و ٨ مايو سنة ١٩٤٧ و ٢١ يناير سنة ١٩٤٤ مشار إليها في Bequet ص ٤٤ هامش ٣٢ .
 - (٢) نقض جنائي ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٤٧ Bequet ص ٤٤ هامش ٣٣ .
 - (٣) نقض جنائي ١٢ فبراير سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٤ هامش ٣٤ في أول يونيو سنة ١٩٤٤ سيرى ١٩٤٥ - ١ - ٢١ .
 - (٤) نقض جنائي ٢٤ يونيو سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٥ هامش ٣٦ .
 - (٥) محكمة Douai في ٨ يناير سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٥ هامش ٣٩ .
 - (٦) استئناف القاهرة في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٥١ القضية رقم ٢٤٣ سنة ٦٨ ق (الدائرة التجارية والضرائب - الموسوعة التجارية للاستاذ عبد المعين لطفي جمعة (المرجع السابق) واستئناف القاهرة في ٢٦ نوفمبر سنة ١٩٤٧ في القضية رقم ١١٥ سنة ٤٤ ق تجاري (انظر عبد الرحمن فريد ، المرجع السابق ص ٢٥٧ هامش ١) .

الجمارك لهذه البضائع أم لا . فذهب البعض : إلى اشتراط حصول هذه المطاردة كتعقبها بالسيارات وغيرها من وسائل النقل حتى ضبطها .

وذهب رأى آخر ،^(١) إلى عدم اشتراط المطاردة المادية للتهريب كشرط لصحة الضبط ، مما مؤداه أن تداول البضائع خارج حدود المراقبة لا يتمتع بالحرية إذا لم يسبقه دفع الضرائب الجمركية ومباشرة الإجراءات الجمركية الواجبة . هذا إلى أن الرأى العكسى سيؤدى إلى أنه بينما يعاقب من يضبط داخل حدود المراقبة يفلت من العقاب من يتمكن من تهريب البضائع خارج حدود المراقبة .

والواقع من الأمر أن التهريب الجمركى يتم بمجرد إدخال الأشياء المهربة إلى أراضى الجمهورية أو إخراجها منها بطريق غير مشروع دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة . أما ضبط هذه الأشياء فليس إلا دليلا لإثبات التهريب دون أن يعد شرطا لوقوعه . ولذا فإنه من الغريب أن يشترط تعقب الجناة حتى ضبطهم ، فالقاعدة الإجرائية المقررة هى أنه متى وقعت الجريمة فى دائرة معينة حتى لمأمور الضبط القضائى الذى يختص بهذه الدائرة إجراء كل ما خوله إياه القانون من أعمال التحقيق لتعقب المتهم فى أى مكان والقبض عليه وتفتيشه فى غير الدائرة التى يعمل بها^(٢) .

فإذا ضبطت البضائع المهربة خارج دائرة الجمركية ولو لم يتعقبها

(١) انظر عبد الرحمن فريد - ص ٢٥٦ وما بعدها . وقد أشار إلى حكم محكمة استئناف القاهرة فى ٢٨ مايو سنة ١٩٣٩ .

(٢) نقض ٦ أكتوبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام س ٩ ص ٧٥١ رقم ١٨٤ ، ٣ يونيو سنة ١٩٥٨ ص ٩ رقم ٦٢١ . وانظر تطبيقها على الجرائم الجمركية . استئناف القاهرة فى ١١ ديسمبر سنة ١٩٥٦ القضية رقم ٨٨٥ سنة ٧٢ ق غير منشور استئناف القاهرة ٢٥ مايو سنة ١٩٥٠ القضية رقم ١٨٩ سنة ٦٦ ق غير منشور .

رجال الجمارك ، فإن ذلك لا يحول دون اعتبارها دليلا على وقوع التهريب .

وأكثر من هذا فإنه قد تطمئن المحكمة إلى وقوع التهريب ولولم تضبط الأشياء محل التهريب . وفي هذا المعنى قضت محكمة استئناف القاهرة ويكفى في ثبوت جريمة التهريب ثبوت المكاتبات والفواتير . وتحديد كمية البضاعة من شهادة الشهود .^(١) وقضت محكمة النقض الفرنسية بأنه يجوز للحاكم أن تعتمد في أثبات التهريب على المحاضر وأقوال الشهود التي تثبت وقوع التهريب دون حاجة إلى إثبات رؤية المتهم يعبر الحدود أو يهرب البضاعة داخل الدائرة الجمركية .^(٢)

وقد كانت المادة ٦٠٠ من قانون الجمارك الفرنسي القديم تنص على اعتبار البضائع الموجودة داخل الدائرة الجمركية دون سند مزور Sans Passavant بمثابة بضائع مهربة ، وقضت محكمة النقض الفرنسية بعد تردد أن الافتراض المنصوص عليه في هذه المادة لا ينطبق إلا على البضائع المضبوطة في حالة تلبس داخل الدائرة الجمركية أثناء دخولها بطريق غير مشروع^(٣) . ثم عدلت عن هذا التفسير الضيق بجواز اثبات التهريب من عناصر أخرى غير رؤية المتهم يهرب البضاعة داخل الدائرة الجمركية .^(٤) وقد جاء قانون الجمارك الفرنسي الجديد الساري المفعول منذ أول يناير سنة ١٩٤٩ فوضع حدا لهذا الخلاف فنص في المادة ١٧ على أنه تعتبر مهربة البضائع التي دخلت الدائرة الجمركية دون مستندات جمركية . وهذه العبارة من العمومية بحيث تشمل البضائع التي دخلت دون ضبطها - أو تدخل الدائرة الجمركية .

(١) استئناف القاهرة ٢٥ مايو سنة ١٩٥٠ المشار إليه .

(٢) نقض جنائي فرنسي ١٠ نوفمبر سنة ١٩٤٩ Bequet المرجع السابق ص ٤٨ هامش ٥١ .

(٣) نقض جنائي فرنسي ٩ فبراير سنة ١٩٤٩ Bequet ص ٤٨ هامش ٥٠ .

(٤) نقض جنائي فرنسي ١٠ نوفمبر سنة ١٩٤٩ السالف الإشارة إليه .

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة Grenoble على أن جريمة تهريب البضائع داخل الدائرة الجمركية يجوز اثباتها بعد إدخال البضائع^(١).

٩٨ - خضوع الأشياء المهربة للضريبة الجمركية :

يتعين لتوافر التهريب الجمركي أن تكون الأشياء المهربة خاضعة للضريبة الجمركية . وينظم المرسوم بقانون الصادر في ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ التعريف الجمركية وتنقسم فئات الضرائب الجمركية المسماة « بالرسوم الجمركية » إلى ثلاثة أقسام :

١ - ضرائب الوارد - وتحصل حسب التعريف المقررة يوم الدفع وفقاً لما هو مبين بالجدول حرف (ا) الملحق بالرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ والتعديلات التالية له . وكل بضاعة مستوردة من الخارج ولا تكون مدرجة بهذا الجدول تعامل معاملة البضائع الأقرب شبهها لها بأمر يصدره مدير عام الجمارك وينشر في الجريدة الرسمية (المادة الأولى من المرسوم الصادر في ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠) وعلاوة على ضرائب الوارد المذكورة تحصل ضريبة إضافية معادلة لمقدار تلك الضرائب التي أصلها من بلاد لم تكن قد أبرمت مع الاقليم المصري اتفاقات جمركية وتحصل هذه الضريبة بنفس الشروط المتبعة في تحصيل الضرائب الجمركية . وتستحق هذه الضريبة - مهما كان المصدر الأصلي للبضاعة - على كافة البضائع الواردة عن طريق بلاد لم تكن قد أبرمت مع الاقليم المصري اتفاقاً جمركياً . (المادة ٢ من القانون رقم ٢ سنة ١٩٣٠) وبالإضافة إلى ذلك يحصل رسم قيمي على جميع الواردات طبقاً للفئات الموضحة بجدول التعريف الجمركية كما يحصل رسم قيمي

(١) محكمة Grenoble في ٢٠ إبريل سنة ١٩٥١ Bequet ص ٤٩ هامش ٥٣ .

إضافي على الأصناف الكمالية طبقا للفئات الموضحة بجدول التعريف الجمركية (أنظر المرسوم الصادر في ١٢ مايو سنة ١٩٣٢) .

٢ - ضرائب الصادر - وتحصل حسب التعريف المقررة يوم الدفع طبقا لما هو مبين بالجدول حرف (ب) الملحق بالمرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ . وكل بضاعة تصدر ولا تكون مدرجة بهذا الجدول تعفى من « الرسوم » كما تعفى من الرسوم عينات حاصلات الإقليم المصرى التى لا تتجاوز قيمتها خمسة جنيهات « المادة التاسعة من اللائحة الجمركية فقرة ثانيا (٣) » .

٣ - ضريبة الإنتاج : وتحصل ضريبة إنتاج على ما يستورد من الأصناف المبينة بالجدول الملحق بالمرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ وما أدخل عليه من تعديلات^(١) .

والخلاصة أنه يعتبر محلا للتهريب الجمركى البضائع من أى نوع متى كانت خاضعة للضريبة الجمركية . ولا يشترط لإثبات التهريب ضبط الأشياء المهربة .

٢ - الركن المادى

٩٩ - التهريب الحقيقى .

١٠٠ - التهريب الحكيمى .

يتحقق التهريب الضريبى الجمركى كما قلنا بإدخال بضائع من أى نوع أو إخراجها بطريق غير مشروع دون أداء الضرائب الجمركية

(١) قد يهدف المشرع من فرض هذه الضريبة حماية الانتاج المحل اذا كانت السلع الواردة من الخارج فى مركز ممتاز بالنسبة الى السلع الوطنية وقد يفرضها لمجرد الحصول على مورد مالى للخزينة اذا فرض على سلع لا نظير لها فى الانتاج المحل (انظر كمال الجرف فى المبادئ العامة فى الضرائب غير المباشرة محاضرات القيت على طلبة دبلوم الدراسة العليا فى التشريع الضريبى لجنة ١٩٥٩ - ١٩٦٠ ص ١٥٣) .

المقررة . إلا أن المشرع عالج حالتين جعلهما في حكم التهريب الجمركى حماية منه للمصلحة الضريبية من تعريضها للخطر وهما :

(أولا) تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو إرتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة . (المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣) .

(ثانيا) استرداد كل أو بعض الضرائب الجمركية بإحدى الوسائل المنصوص عليها في الحالة السابقة . (المادة ١٢٢) .

ولذا يتعين علينا أن نتحدث أولا عن الركن المادى فى كل من نوعى التهريب : الحقيقى والحكمى .

٩٩ - (١) التهريب الحقيقى :

يتم ركنه المادى بتحقيق عنصرين : (١) إدخال بضائع من أى نوع إلى أراضى الإقليم المصرى أو إخراجها منها (٢) أن يتم ذلك بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية المقررة .

١ - ادخال البضائع أو إخراجها - تضع الدولة الرقابة اللازمة على حدودها لمراقبة أعمال التهريب .

٢ - أن يتم ذلك بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية . والمراد بذلك أن يتم إدخال البضائع أو المواد الأخرى . أو إخراجها خلافاً للإجراءات القانونية الواجبة الاتباع دون أداء الضرائب الجمركية .

ويراد بالطرق غير المشروعة مخالفة الإجراءات الجمركية الواجب مراعاتها عند التصدير أو الاستيراد ، ولا يشترط لذلك أن تصل إلى حد الطرق الاحتيالية .

وطبقا لذلك يعد تهريبا رحيل الباخرة محملة بالبضائع دون الحصول على إذن السفر « التمكين » أو إخراج البضائع دون الحصول على إذن الافراج .

ويقع التهريب بجميع الوسائل التي يتم بها إدخال البضائع أو إخراجها ، أى سواء عن طريق الطائرات أو البواخر أو السيارات .

وقد ثار البحث حول إمكان وقوع التهريب بواسطة البريد الجوى . ذلك أن الطرود البريدية تخضع لإجراءات الكشف الجمركى دون المراسلات البريدية مما يسمح بوضع أشياء خاضعة للضريبة الجمركية فى ملفات ترد من الخارج أو ترسل إليه دون أن يوضع عليها البطاقة التي تشعر مكاتب البريد بوجوب عرضها على الجمارك . وقد ذهب البعض إلى اعتبار هذه الوسيلة تهريبا جمركيا .^(١)

على أنه يلاحظ أنه فى عام ١٩٤٧ عقدت معاهدة البريد العالمية وكانت مصر طرفا فيها كما كانت طرفا فى اتفاقية طرود البريد واتفاقية الخطابات والعلب ذات القيمة المقررة المتفرعتين عن تلك المعاهدة .

وقد تضمنت هذه الاتفاقيات أحكاما جديدة التزمت بها مصر حين قررت العمل بموجبها بالرسوم الصادر فى ٢٩ من أغسطس سنة ١٩٤٩ . وعلى ذلك فانه إذا وضعت أشياء خاضعة للضريبة الجمركية (المجوهرات مثلا) فى ملف بريد فإن أحكام معاهدة البريد العالمية تكون هى الواجبة التطبيق دون غيرها من أحكام الاتفاقيات المشار إليها . وبالرجوع إلى الباب الثالث من هذه المعاهدة الخاص بالمراسلات البريدية يتبين أن المادة ٣٥ تنص على أنه يقصد بأنواع المراسلات الرسائل وبطاقات البريد المفردة أو الخالصة الرد وأوراق الأعمال والمطبوعات والملفات الصغيرة . كما أن المادة ٤١ تختص بنقل

(١) عبد الرحمن فريد - المرجع السابق - ص ٤٢ . وقد قررت بذلك اللجنة الجمركية فى ١١ من مارس سنة ١٩٥٣ .

الملفات الصغيرة والمطبوعات التي تستحق عليها ضرائب جمركية .
وتمكيناً لمصلحة الجمارك في البلد المرسل إليها من تحصيل هذه الضرائب
خولت المادة ٤٢ هذه المصلحة سلطة فرض الرقابة الجمركية على هذا
النوع من المراسلات وأن تفتحها ادارياً إذا اقتضى الأمر . لما كان
ذلك - فانه يجوز أن توضع في الملفات الصغيرة المرسلة بطريق البريد
أشياء ذات قيمة مما يستحق عليه ضرائب جمركية في جهة الوصول وأنه
يجوز لمصلحة الجمارك أن تفرض على مثل هذه الملفات رقابة جمركية بل
وأن تقوم بفتحها عند الاقتضاء . للتحقق من محتوياتها ولتقدير الضريبة
إذا وجد ما تستحق عليه . ولما كان وضع هذه السلطات بين يدي رجال
الجمارك لمراقبة هذا النوع من المراسلات البريدية ما يمكنهم من استيفاء
حق الخزائنة كاملاً وقطع كل سبيل على أية محاولة للتهرب من دفع
الضريبة ، فانه يتعين عدم اخضاع هذه المراسلات لأحكام التهريب إذا
وجدت بداخلها أشياء ذات قيمة لأنه بحسب الأحكام المتقدمة الواردة
في معاهدة باريس الدولية يسوغ دائماً أن توضع مثل هذه الأشياء في
الملفات المرسلة بطريق البريد .

وهذا الذي قلناه فيما تقدم هو ما أقره قسم الرأي لمجلس الدولة
بمجمعاً لوزارة المالية^(١) .

(١) أنظر الفتوى رقم ١٠٠ في ١١ مارس سنة ١٩٥٣ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأي ص ٦
و ٧ ص ١٠٦ رقم ٣٣ ومجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة في الضرائب والرسوم للأستاذين
نعم عطية وصالح الدين عبد الوهاب سنة ١٩٥٧ ص ٢٣٩ رقم ١٧١ . وقد ذهب قسم الرأي
في هذه الفتوى إلى أنه ليس من شأن ما نصت عليه المادة ١١١ من اللائحة التنفيذية للمعاهدة
الدولية التي تقتضي بأنه يجب أن توضع على وجه الرسائل المفروض عرضها على الجمارك بطاقة
خضراء - ليس من شأن هذا الحكم اعتبار الملفات التي لا توضع عليها هذه البطاقات مهربة لأن
الحكم الوارد في صلب المعاهدة بإجازة وضع الأشياء ذات القيمة في ملفات صغيرة ورد مطلقاً غير
مقيد بوجوب لصق البطاقة الخضراء ، وأنه لا يجوز أن تفيد اللائحة التنفيذية حكماً عاماً ورد في
هذه المعاهدة أو تنشئ التزاماً لم يحدد فيها بل يقتصر عملها على ترتيب الأحكام التفصيلية
اللازمة لتنفيذ ما ورد في المعاهدة وفقاً للمادة الخامسة من هذه المعاهدة ومن ثم فانه لا يترتب على
مخالفة حكم المادة ١١١ من تلك اللائحة بعدم وضع البطاقات الخضراء على الملف ، اعتبار ذلك
تهريباً إذ لا يعدو الأمر في إيجاب وضع هذه البطاقات أن يكون تنظيماً يراعى به تسهيل مهمة رجال ==

الطريقة الإحتيالية - وعادة ما يقترن إدخال البضائع أو المواد الأخرى أو إخراجها بطرق إحتيالية كالتزوير فى الإقرارات بإغفال ذكر بعض البضائع أو تغيير نوعها أو إخفاء البضائع أو تغيير نوعها أو إخفاء البضائع فى أماكن مستورة - وإن كان ذلك ليس شرطاً لازماً لوقوع التهريب كما بينا من قبل .

وإن الإطلاع على قضايا التهريب ليكشف عن أمثلة كثيرة للطرق الإحتيالية التى يتفنن المهربون فى الإلتجاء إليها - نذكر منها على سبيل المثال (٧) :

- أن يفرغ المهرب عصاه ويضع فيها الشيء المراد تهريبه .
- أن يخفى المهرب الماس فى غليونه .
- إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى أماكن مستورة من جسم الإنسان .
- إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى أماكن سرية فى حقائب المسافرين كان يضعها المهرب فى قاع الحقيبة ثم يغطيها بطبقة من الجلد وفوقها قطعة من القماش .
- إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى جزء من باب العربة ثم خياطته .

- تهريب الذهب بأن توضع محل النمرة النحاسية المعلقة خلف السيارة قطعة من الذهب تصب بشكل خاص لتتخذ شكل هذه النمرة تماماً ثم تطلّى بالطلاء الخاص بها . . .

- إخفاء المجوهرات فى تجويفات داخل ألواح خشب أرضية السفينة .

= الرقابة الجمركية فى جهة الوصول بوضع علامة مميزة على الملفات البريدية التى تحتوى على أشياء تستحق عليها « رسوم » جمركية . فإذا لم توجد هذه العلامة فانه يكون لهم الحق دائماً فى فتح هذه الملفات للتحقق من محتوياتها وفقاً لأحكام المعاهدة الدولية سالفة الذكر .

(١) أنظر Gustave Neven المرجع السابق ص ٢٢٤ وما بعدها ورقم ٦٥١ وما بعده . وعبد الرحمن فريد ، المرجع السابق ص ٤١ وما بعدها .

- تقدمت إحدى الشركات الجمرك المحمودية بشهادة إجراءات صادر وأوصت بها أن المطلوب تصديره ١٦ بالة تحتوي على قصاصات قطنية من مخلفات التفصيل ، وهذا الصنف لا يحتاج لترخيص تصديره ، وعلى ذلك صرح الجمرك بالتصدير إلا أنه عند تمام الإجراءات الجمركية تبين لمثلن الجمرك أن بالتين منها تحتويان على جوارب رجالي قطن مستعملة ومغسولة وقابلة للاستعمال مرة ثانية والتداول في الأسواق^(١) .

الامتناع عن أداء الضريبة الجمركية :

ولا يكفي لوقوع التهريب مجرد إدخال أو إخراج البضائع أو غيرها من المواد بطريق غير مشروع - وإنما يجب أن يقترن هذا العمل بالامتناع عن أداء الضريبة الجمركية ، فإذا ثبت أن المتهم على الرغم من مخالفة الإجراءات الجمركية قد سدد وكيله مبلغ الضرائب الجمركية فإن هذه المخالفة لا تعد تهريباً .

على أنه يلاحظ أن التجاء الجاني إلى مخالفة الإجراءات الجمركية سواء اقترن ذلك بوسائل الاحتيال أولاً ، يقترن عادة بالامتناع عن أداء الضريبة الجمركية المستحقة .

ولا يحول دون وقوع التهريب أو الشروع فيه على حسب الأحوال قيام الجاني بأداء الضريبة بعد ضبطه ، فهو سداد لاحق للجريمة لا يحول دون سبق وقوعها . على أن هذا السداد قد يكون مبرراً لتنازل المدير العام لمصلحة الجمارك عن طلب رفع الدعوى الجنائية أو تمهيداً لاعتقاد صلح بين الإدارة الجمركية والمتهم .

(١) قضية الجمارك رقم ٦٢٢ سنة ١٩٤٨ اسكتلرية - عبد الرحمن فريد المرجع السابق - هامش ١ - ص ٤٧ .

١٠٠ - (ب) التهريب الحكى :

نظم القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ صورتين للتهريب الجمركى الحكى هما :

(أولا) تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة .

ووجه الدقة فى هذه الصورة أن الأفعال المذكورة آنفا متى ارتكبت يقصد التهريب من الضريبة تعتبر فى حد ذاتها شروعا فى التهريب طالما لم يترتب عليها إدخال البضائع أو غيرها من المواد أو إخراجها دون أداء الضرائب الجمركية إلا أن القانون قد نص استثناء من هذا الأصل على اعتبارها فى حكم التهريب التام . ويترب على هذه المساواة نتيجة هامة هى عدم تطبيق أحكام الشروع على هذه الأفعال ، وبالتالي فإن العدول الاختيارى عن التهريب قبل إتمامه لا يحول فى نظر القانون دون وقوع جريمة التهريب الجمركى كاملة من مجرد ارتكاب إحدى هذه الأفعال المشار إليها .

فإذا ترتب على التهريب الحكى وقوع التهريب الحقيقى أصبحنا بصدد جريمتين مرتبطتين ارتباطا لا يقبل التجزئة مما يتعين معه الحكم بعقوبة واحدة عن الجريمتين^(١) . ومن أمثلة هذا التهريب تقديم فواتير مزورة أو صورية تحتوى على أسعار مخفضة عن السلع المستوردة أو وضع علامات مزورة على البضاعة للإيهام برداء نوعها أو أنها من المواد المعفاة مؤقتاً من الضرائب الجمركية ، أو تقديم إقرارات مزورة عن البضائع المصدرة أو المستوردة^(٢) .

(١) يلاحظ أن عقوبة التهريب الحقيقى أو التهريب الحكى واحدة .

(٢) انظر نقض فرنسى ٢٨ يولية سنة ١٩٣٨ دالوز الأسبوعى ١٩٣٨ - ٥٦٤ والأحكام المشار إليها فى موسوعة دالوز ص ٨٢٥ رقم ١٨٤ وما بعده .

ويلاحظ أن إخفاء البضاعة أو العلامات الذي يعتبر في حكم التهريب لا يراد به مجرد حيازتها كما هو الشأن في جريمة إخفاء الأشياء المتحصلة من جنائية أو جنحة ، وإنما يقصد به وضع هذه الأشياء في مكان مستور عن أعين رجال الجمارك وعدم تقديمها إليهم عند طلبها .

(ثانيا) استرداد كل أو بعض الضرائب الجمركية وذلك بتقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو بأي فعل آخر .

وننبه بادی ذی بدی إلى أن التهريب الجمركي في هذه الصورة لا يقع بمجرد مباشرة الوسائل السالف بيانها كما هو الشأن في الصورة الأولى وإنما يجب فوق ذلك أن يتمكن الجاني من استرداد كل أو بعض الضرائب الجمركية كنتيجة لهذه الوسائل .

وقد أراد المشرع بالنص على هذه الصورة معالجة الغش الضريبي الذي يتمثل في استرداد الضرائب الجمركية بعد دفعها في غير الأحوال التي أجاز فيها القانون هذا الاسترداد .

ويتصور ذلك في نظام (الدروباك) وهو نظام يهدف إلى تشجيع الصناعات المحلية على التصدير إلى الخارج ويقضى وفقا لما نص عليه القانون بأن ترد الضرائب الجمركية بأنواعها وضرائب الإستهلاك (عوائد) الرصيف والبلدية التي تكون قد حصلت على المواد الأجنبية التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج . ولا ترد هذه الضرائب بأنواعها إلا إذا أعيد تصدير المصنوعات أو نقلت إلى منطقة حرة خلال سنة من تاريخ أداء الضرائب الوارد . ويشترط أن يكون المصدر هو المستورد نفسه ولمصلحة الجمارك التجاوز عن هذا الشرط إذا قدمت إليها المستندات الكافية لإثبات استعمال الأصناف المستوردة في إنتاج المصنوعات المطلوب تصديرها . وكذلك ترد ضرائب الإنتاج على الأصناف المحلية التي تكون قد استخدمت في

صناعات محلية مصدرة إلى الخارج . وعلى ذلك فإنه يعتبر تهريبا إسترداد الضرائب الجمركية المدفوعة وفقا لهذا النظام إذا قدم الجاني مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو وضع علامة مزورة للالهام بأن البضائع المصدرة هي بذاتها التي دفعت عنها الضريبة الجمركية المطلوب استردادها ، أو عن طريق إخفاء البضائع المذكورة أو العلامات أو البيانات المتعلقة بها أو بأي فعل آخر من شأنه أن يؤدي إلى استرداد الضرائب المدفوعة دون حق .

ويشور البحث عما إذا كان يعتبر تهريبا حكما استرداد مبلغ التأمين المدفوع عن البضائع التي سمح بدخولها مؤقتا وفقا لنظام السماح المؤقت المنصوص عليه في القانون^(١) أو نظام الترانسيت^(٢) .

وعندنا أن هذه الحالة تعد تهريبا حقيقيا عن طريق إدخالها البلاد بطريق غير مشروع دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة^(٣) .

ومتي تمكن الجاني من إسترداد الضرائب المدفوعة وقعت جريمة التهريب الجمركي الحكمي ولو لم يكن قد تمكن بعد من إخراج البضائع أو المواد الأخرى خارج حدود الإقليم المصري .

وقضى بأن المراد بالتهريب الجمركي هو ادخال البضاعة في إقليم الجمهورية أو إخراجها منه على خلاف القانون وهو ما عبر عنه الشارع

(١) وهو نظام شبيه بنظام رد الرسوم « (الدرويك) » إلا أنه يفضل في أن الضرائب الجمركية لا تدفع فعلا في نظام السماح المؤقت وإنما يكفى بإيداع تأمين أو ضمان مصرفي بقيمة الضرائب المستحقة .

(٢) عرفت محكمة النقض بضاعة الترانسيت بأنها بضاعة ترد من الخارج إلى الدولة في رحلة تبدأ وتنتهي خارج حدودها دون أن تتداول داخل بلادها ويحصل مرورها بأراضيها سواء بنقلها من سفينة إلى أخرى في نفس الميناء أو من ميناء إلى أخرى أو بإيداعها المخازن المعدة لذلك بالدائرة الجمركية حتى تصير إلى الخارج أو بغير ذلك ومتى تحقق هذا الوصف في أية بضاعة صح اعتبارها عابرة ما لم يوجد نص خاص في قوانين الدول يحول دون هذا الاعتبار (نقض مدني ١٤ يونيو ١٩٥١ مجموعة القواعد في ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤٩٧ رقم ١٧) .

(٣) انظر محكمة بروكسل في ٢١ فبراير سنة ١٩١٣ Neven ص ٢٢٦ رقم ٦٥٦ .

بالطرق غير المشروعة . وينقسم التهريب الجمركي من جهة عمله إلى نوعين :

نوع يرد على الضريبة الجمركية المفروضة على البضاعة بقصد التخلص من أداؤها ونوع يرد على بعض السلع التي لا يجوز استيرادها أو تصديرها وذلك بقصد خرق الحظر المطلق الذي يفرضه الشارع في هذا الشأن . وفي كلا النوعين إما أن يتم التهريب فعلا بتمام اخراج السلعة من إقليم الجمهورية أو إدخالها فيه ، وإما أن يقع حكما إذا لم تكن السلعة الخاضعة أو التي فرض عليها المنع قد اجتازت الدائرة الجمركية ، ولكن صاحب جلبها أو إخراجها أفعال نص علسها الشارع اعتبارا بأن من شأن هذه الأفعال المؤثمة أن تجعل ادخال البضائع أو إخراجها قريب الوقوع في الأغلب الأعم من الأحوال فحظرها الشارع ابتداء وأجرى عليها حكم الجريمة التامة ولو لم يتم للمتهرب ما أراد . وقد افترض الشارع وقوع هذه الأفعال - أيا كانت - عند اجتياز البضاعة للدائرة الجمركية ردعا للموظفين الذين ناط بهم قانون الجمارك اقتضاء الضريبة أو مباشرة المنع .^(١)

المراد بالتهريب الجمركي :

كما قضى أن ادخال سيارة في إقليم الجمهورية عن طريق الجمارك طبقا لنظام الافراج المؤقت وإبقاؤها بعد الفترة المرخص بها لا يعد تهريبا .

(١) نقض في ٢٣ / ١١ / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٩٠٩ ؛
نقض في ٢١ / ٤ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ٣٤٥ ؛
نقض في ٣٦ / ١٠ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ٦٣٠ ؛
نقض في ٢٤ / ٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ٢٩٠ ؛
نقض في ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ١٤٣ ؛
نقض في ٧ / ٣ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤ .

وانما تعتبر مخالفة الأحكام المواد ١٠١ و ١١٨ و ١١٩ من قانون الجمارك وقرار وزير الخزانة رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٣ يختص بأمرها مدير الجمارك دون المحاكم .

- الشروع في تهريب مخدر بمحاولة إدخاله إلى البلاد بطريق غير مشروع بقصد التخلص من أداء الرسوم الجمركية جريمة من جرائم التهريب الجمركي^(١).

وقضى ان مجرد وجود شخص داخل منطقة الرقابة الجمركية يحمل بضائع محرم تصديرها إلى الخارج لا يعتبر في ذاته تهريبا أو شروعا فيه إلا إذا قام الدليل على توافر نية التهريب ، وان الحكم الذي يعاقب على مجرد هذا الفعل دون ان يستظهر نية التهريب يكون مشوبا بالقصور .^(٢)

- جرى قضاء محكمة النقض في تفسير قوانين التهريب الجمركي على أنه لا تعد حيازة السلعة من غير المهرب لها - فاعلا كان أو شريكا - وراء الدائرة الجمركية تهريبا . فالأصل هو ان البضائع الموجودة فيما وراء الدائرة الجمركية تعتبر خالصة الرسوم الجمركية ، وان مدعى خلاف ذلك هو المكلف قانونا بإثباته .^(٣)

(١) نقض في ١٣ / ٦ / ١٩٧١ ، مجموعة أحكام النقض ، السنة ٢٢ ، ص ٤٦٢ ؛ نقض في ٢١ / ٥ / ١٩٧٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٣ ، ص ٧٧١ .
(٢) نقض في ١٩ ، مارس / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٣ ، ص ٤١٣ .
(٣) نقض في ٤ / ٥ / ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٤٨ ؛ نقض في ١٨ / ٣ / ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٣٠٠ ؛ نقض في ٢٤ / ٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ٢٩٠ ؛ نقض في ١٠ / ١٠ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ١٠٩٠ .

وان المراد بإخفاء البضاعة في معنى التهريب الجمركي هو حجبها من المهرب لها - فاعلا كان أو شريكا - عن أعين الموظفين الذين ناط بهم قانون الجمارك اقتضاء الرسم أو مباشرة المنع .

يزيد هذا المعنى وضوحا ان المادة الثانية من لائحة الجمارك كانت قد أتت بقاعدة عامة هي أنه يجوز فيما وراء حدود الرقابة الجمركية نقل البضائع بحرية وذلك افتراضا من الشارع ان البضائع الموجودة خارج هذه الدائرة تقيد حيازتها عن لا صلة له بتهريبها أمرا مباحا .

واذ كان القانون قد أقام هنا القرينة في حق من قد يكون هو المهرب للبضاعة حتى يثبت العكس فذلك على تقدير أنه لا يؤثر فعل الحائز أو المخفى للبضاعة وراء الدائرة الجمركية ولا يخاطبه بأحكامه .

ولما كان ما نسب إلى المطفون ضده أنه أخفى السبائك الذهبية بطريق حيازتها لبيعها لحساب المهرب دون ان يشترك معه فيما نسب إليه من تهريب ، فإن فعله يخرج حتما من نطاق التأثيم والعقاب .^(١)

كما أخضع الشارع الدائرة الجمركية - نظرا إلى طبيعة التهريب الجمركي - لاجراءات وقيود معلومة - منها تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون إليها أو يخرجون منها أو يمرون بها بصرف النظر عن رضاء هؤلاء الأشخاص بهذا التفتيش أو عدم رضائهم به .^(٢)

وقضى أن تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون الى الدائرة الجمركية أو يخرجون منها أو يمرون بها هو ضرب من الكشف عن أفعال التهريب استهدف الشارع به صالح الخزانة ويجريه عمال الجمارك وحراسه - الذين أسبغت عليهم القوانين صفة الضبط القضائي في أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم - لمجرد قيام مظنة التهريب فيمن يوجدون بمنطقة

(١) نفق في ٧ / ٣ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤ .

(٢) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ ص ١٢ من ١٨١ .

المراقبة دون أن يتطلب الشارع توافر قيود القبض والتفتيش المنظمة بقانون الاجراءات الجنائية واشترط وجود الشخص المراد تفتيشه في احدى الحالات المبينة له في نطاق الفهم القانوني للمبادئ المقررة في هذا القانون . وقد أفصح الشارع عن مراده بما نص عليه في المادة الثانية من اللائحة الجمركية المعدلة أخيراً بالقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٩ والمادتين ٧ و ٣٥ في بنودها الرابعة والخامسة والسادسة والثامنة والمادة ٤١ من اللائحة المذكورة المعدلة بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٣٣ . ومؤدى هذه النصوص مجتمعة هو أن حق عمال الجمارك وحراسه في الكشف والتفتيش في حدود دائرة المراقبة الجمركية أمر يقره القانون - على أن هذا الحق في خصوص تفتيش الأشخاص ليس مطلقاً بل يجب أن يمارسه المخاطبون به في نطاق ما يصادفهم من حالات تتم عن شبهة في توافر التهريب الجمركي فيها - في الحدود المعرف بها قانوناً طبقاً لما نص عليه أخيراً القانون ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب الجمركي - ولا يقدح في هذا النظر زوال الصفة المدنية لأفعال التهريب في ظل خضوعها لأحكام اللائحة الجمركية حين الحقت بجرائم القانون العام عملاً بالقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ وما يترتب على ذلك من إخضاع هذه الجرائم للأحكام المقررة في قانون الاجراءات الجنائية من حيث التحقيق وما يندرج تحته من قبض وتفتيش ، ذلك بأن أفعال التهريب الجمركي وإن ادخلت في زمرة الجرائم إلا أنها لا تزال تحمل في طياتها طابعاً خاصاً مميزاً لها عن سائر الجرائم - وهو ما أشار اليه الشاعر في المذكرة الايضاحية المصاحبة للقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ، وتمشيا مع هذا الاتجاه اختط الشارع خطة التوسع في تجريم أفعال التهريب الجمركي الى ما يسبق نطاق الشروع في الجريمة ، وهذا الاتجاه من الشارع من تناول مجرد محاولة التهريب بالعقاب - وهي مرحلة دون الشروط تقع بين الأعمال التحضيرية والبدء في التنفيذ - يدل بذاته على الطبيعة الخاصة لهذه الجرائم . ويؤكد خضوعها لحالات مغايرة للمفاهيم المتواضع عليها بالنسبة إلى باقي الجرائم . ومن الواضح أن

الغاء أحكام التهريب المنصوص عليها في اللائحة الجمركية وكل ما يخالف نصوص القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يشمل الأحكام الإجرائية الخاصة بالكشف عنها .^(١)

كما قضى أن الشبهة في توافر التهريب الجمركي حالة ذهنية تقوم بنفس المنوط بهم تنفيذ القوانين الجمركية يصح معها في العقل القول بقيام مظنة التهريب من شخص موجود في حدود دائرة المراقبة الجمركية ، متى أقرت محكمة الموضوع أولئك الأشخاص فيما قام لديهم من اعتبارات أدت إلى الاشتباه في الشخص محل التفتيش - في حدود دائرة المراقبة الجمركية - على توافر التهريب لا معقب عليها في ذلك .^(٢)

٣ - الركن المعنوي

١٠١ - القصد الجنائي :

قلنا إن الجريمة الضريبية (بوجه عام) هي من الجنح التي لا يتطلب فيها القانون قصدا جنائيا إلا ما استثنى بنص خاص .
ومن قبيل هذه الاستثناءات جريمة التهريب الجمركي .

ويبدو ذلك واضحا عما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن التهريب الحكمي من أن الأفعال المكونة له ترتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة .

ولا شك أن ما أفصح به المشرع بصدد التهريب الحكمي يكشف عن قصد المشرع في اعتبار التهريب الجمركي (حقيقيا كان أو حكما) جريمة عمدية .

(١) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ ص ١٢ ص ١٨١ .

(٢) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ ص ١٢ ص ١٨١ .

وقد ذهب محكمة النقض في ظل اللائحة الجمركية في هذا المعنى فقضت بأن نية التهريب هي مناط الجزاءات المنصوص في لائحة الجمارك^(١) .

هذا إلى أن جريمة التهريب الجمركي تتميز بأنها تتطلب لتوافرها قصدا جنائيا خاصا بالإضافة إلى القصد الجنائي العام وذلك بخلاف القانون الفرنسي الذي عالج التهريب الجمركي بوصفه من الجنح المخالفات ولم يميز للمتهم الدفع بعدم توافر القصد الجنائي لديه .

١ - القصد الجنائي العام : ويتحقق بمجرد قيام الجاني بفعل من أفعال التهريب السالف بيانها مع علمه بها .

هذا إلى أنه بالنسبة إلى التهريب الحقيقي يتعين لتوافر هذا القصد أن يعلم الجاني بأنه لم يؤد الضرائب الجمركية المقررة .

وعلى ذلك فلا يتوافر القصد الجنائي العام في جريمة التهريب الجمركي إذا ثبت أن الجاني الذي ضبط يحاول الخروج بالبضاعة من باب الجمرك كان يعتقد أن وكيله قد أدى الضريبة الجمركية المستحقة . كما أنه بالنسبة إلى التهريب الحكومي لا يكفي مجرد تقديم المستندات أو الفواتير المزورة ما لم يعلم الجاني بأمر تزويرها .

٢ - القصد الجنائي الخاص - لا يكفي في جريمة التهريب الجمركي أن يعلم الجاني بأنه يقارن فعلا من أفعال التهريب على الوجه الذي بيناه ، بل يجب أن يكون الدافع له على ذلك هو رغبته في عدم أداء الضريبة الجمركية المستحقة .

(١) نقض مدني ١١ / ١١ / ١٩٥٤ مجموعة القواعد في ٢٥ علما جزء ١ ص ٤٩٥ رقم ٩ ويلاحظ أنه قد ورد في هذا الحكم في تحديد المقصود نية التهريب بأنها اتفقاد النية على تصدير أو محاولة تصدير البضائع المحرمة - مع أن القصد الجنائي في المحاولة والشروع هو قصد ارتكاب الجريمة التامة ، لا قصد المحاولة أو الشروع .

العقوبة

١٠٢ - تمهيد - ١٠٣ - العقوبات .

١٠٢ - تمهيد

قلنا إن اللائحة الجمركية لم تكن تعاقب على التهريب الضريبي الجمركي ، بل كانت تفرض على هذا العل جزاء مدنيا بحتا . وقد جاء القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بفرض عقوبات جنائية على هذا الفعل مما جعلته يرتفع إلى مصاف الجرائم . ويمثل ذلك قرر القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

وفي فرنسا كان القانون الفرنسي القديم يقضى بمعاقبة المهرب بغرامة قديما مائتي جنيها عن جريمة الأولى ، فإذا عاد إلى التهريب حكم عليه بالأشغال الشاقة عشر سنوات . فإذا زاد عدد المهربين على خمسة كانت العقوبة الأشغال الشاقة لمدة خمس سنوات عن الجريمة الأولى ، والإعدام في حالة العود .

وقد جاء قانون الجمارك الفرنسي الذي صدر في سنة ١٧٩١ مخففا من حدة هذه العقوبات فلم ترد على عقوبة الحبس والغرامة والمصادرة ، ثم شددت العقوبات في ظل نظام الأمبراطورية الأولى إلى أن خففت في عامي ١٨١٤ و ١٨١٦ وعاد الأمر إلى ما كان عليه في ظل قانون ١٧٩١ .

١٠٣ - العقوبات :

١ - الحبس : نصت المادة ١٢٢ على معاقبة التهريب بالحبس دون تقييده بحد أدنى أو أقصى ، فيتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات واعتبار حده الأدنى ٢٤ ساعة وتقييد حده الأقصى بثلاث سنوات .

وللقاضى وفقا لما تبينه من ظروف الدعوى أن يقدر العقوبة فيما يدخل فى هذين الحدين دون قيد .^(١)
(٢) الغرامة العقابية : فرضت المادة ١٢٢ غرامة عقابية لا تقل عن عشرين جنيه ولا تتجاوز ألف جنيه .

وقد نص القانون على جواز أن يحكم القاضى بعقوبة الحبس والغرامة المذكورة معاً أو بإحدهما .

(٣) الغرامة التعويضية : يحكم بطريق التضامن على الفاعلين الأصليين وعلى الشركاء بغرامة تعويضية تعادل مثل الضرائب الجمركية المقررة . فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة كان التعويض معادلاً لمثل قيمتها أو مثل الضرائب المستحقة بها أكثر .

(٤) المصادرة : (أ) فى جميع الأحوال يحكم بمصادرة المواد المهربة موضوع الجريمة . ولا يجوز للقاضى أن يحكم بدلا من مصادرة المواد المهربة إلى الداخل إعادة تصديرها إلى الخارج^(١) وهى عقوبة تكميلية وجوبية .

(ب) ويجوز الحكم بمصادرة جميع وسائل النقل وأدوات التهريب عدا السفن والطائرات ما لم تكن قد أعدت أو أجرت فعلا لهذا الغرض .

ولا يشترط لمصادرة وسائل النقل وأدوات التهريب أن تكون قد استعملت استعمالا مباشراً فى التهريب ،^(٣) ولذا حكم بأنه تعد وسيلة لنقل السيارات التى استعملت لنقل البضائع المهربة من المركب المحملة .^(٤)

(١) Bequet ٢٣٧ .

(٢) نقض جنائى فرنسى ٧ ديسمبر سنة ١٧٩٩ أشار إليه Bequet ص ٢٤٣ رقم ٤٠ .

(٣) محكمة Avesnes فى ١٠ مارس سنة ١٩٢٥ دالوز الأسبوعى ١٩٢٥ - ٤٢٣ ، ٩ ديسمبر سنة ١٩٢٤ دالوز الأسبوعى ١٩٢٥ - ٩٤ ، نقض جنائى فرنسى ٢٥ أكتوبر سنة ١٨٢٧ Bequet ص ٢٤٤ هامش ٥١ .

(٤) محكمة Toulouse فى ٧ ديسمبر سنة ١٩٤٣ Bequet ص ٢٤٤ هامش ٤٢ .

وتعتبر من أدوات التهريب الآلات التي استعملت في رفع البضائع المهربة من السفن المحملة بها وكذا الحقائق والصناديق وما أعد لإخفاء البضائع المهربة بداخلها .

أما بالنسبة إلى السفن والطائرات فلا يجوز مصادرتها إذا استعملت في نقل المورد المهربة ما لم تكن قد أعدت أو أجرت فعة لتحقيق التهريب .

ويلاحظ أن عقوبة المصادرة المذكورة ليست إلا عقوبة تكميلية إختيارية .

(٥) غرامة المصادرة : نصت المادة ١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على أنه إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة حكم بقيمتها - بالإضافة إلى الغرامة الضريبية الواجب الحكم بها . وتقابل هذا النص المادة ٣٤٥ من قانون الجمارك الفرنسي . ويتعين على القاضي في سبيل الحكم بهذه الغرامة أن يقدر قيمة المواد المهربة ، وله أن يستعين في سبيل ذلك بجميع إجراءات الإثبات . ويجب على القاضي أن يحكم بهذه الغرامة إذا لم تضبط المواد المهربة ، فهي بوصفها بديل للمصادرة الواجب الحكم بها تستعير طبيعتها باعتبارها عقوبة تكميلية وجوبية .

أما بالنسبة إلى وسائل النقل وأدوات التهريب فإنه إذا لم تضبط لا يجوز الحكم بتلك الغرامة كبديل للمصادرة . وعلة ذلك أن القانون أجاز في الفقرة الثانية الحكم بغرامة المصادرة إذ قصر ذلك على حالة عدم ضبط المواد موضوع التهريب ولو أراد مد هذا الحكم إلى وسائل النقل وأدوات التهريب لأق به بعد الإنتهاء من الفقرة الثالثة التي أجازت مصادرة هذه الوسائل والأدوات . وخلافا لذلك ساوى القانون الفرنسي بين هذه الأشياء وبين المواد موضع التهريب فيما يتعلق بالحكم بغرامة المصادرة إذا لم تضبط .^(١)

(١) أنظر Béquet ص ٢٤٤ .

وبالإضافة في هذا الصدد أنه قد يتعنر قانونا الحكم بمصادرة وسائل النقل المعلقة للتهريب كما إذا كانت مملوكة للحكومة - كأن تستعمل إحدى عربات السكة الحديد في نقل البضائع المهربة . فالمصادرة باعتبار أنه يترتب عليها نقل ملكية المال من ملك صاحبه إلى مالك الدولة لا يتصور وروده على أموال مملوكة للدولة ذاتها . في مثل هذه الأحوال لا يجوز الحكم بالمصادرة أو الغرامة البديلة بها : أما في القانون الفرنسي فقد ذهب الفقه والقضاء إلى أجازة الحكم بغرامة المصادرة في هذه الحالة .^(١)

(٦) العود : وفي حالة العود يجوز الحكم بمثل العقوبة والتعويض .

ونصت الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ مكرراً المضافة بمقتضى القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ على أنه إذا كان تهريب البضائع الأجنبية بقصد الاتجار أو كانت حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة ، فإنه يعاقب على التهريب أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه . وتطبيق سائر العقوبات والاحكام الأخرى المنصوص عليها في المادة ١٢٢ . وفي حالة العود يجب الحكم بمثل العقوبة والتعويض .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن التعويضات المشار إليها في القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم هي عقوبة تنطوي على عقوبة التعويض ، مما مؤداه أنه لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية وإن الحكم بها حتمى تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها وبلا ضرورة

(١) انظر Béquet من ٢٤٤ و ٢٤٥ وقد أشار إلى حكم محكمة Hazebrouch في ٢١ يناير سنة ١٩٥٠ .

لدخول الخزنة في الدعوى ودون ان يتوقف ذلك على وقوع ضرر عليها .^(١)

كما قضى بأن : المادة ١٢٢ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قد أوجبت إلى جانب الحكم بالحبس والغرامة القضاء بتعويض يعادل مثل الضرائب الجمركية المستحقة فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة كان التعويض معادلا لمثل قيمتها أو مثل الضرائب المستحقة أيها أكثر^(٢) .

وفي خصوص الدعوى المدنية المقامة من مصلحة الجمارك للمطالبة بالتعويض ، فقد قضت محكمة النقض بأنه : لما كان بين من الحكم المطعون فيه أنه قضى ببراءة المطعون ضدهما على أساس ان الواقعة غير ثابتة في حقهما ، فإنه يكون قد انطوى ضمنا على الفصل في الدعوى المدنية التي اقامتها مصلحة الجمارك بما يؤدي الى رفضها ، لان القضاء بالبراءة في صدد هذه الدعوى وقد أقيم على عدم ثبوت وقوع الشروع في التهريب من المطعون ضدهما ، إنما يتلزم معه الحكم برفض الدعوى المدنية ولولم ينص على ذلك في الحكم المطعون فيه .^(٣)

كما قضى بأنه : لما كان الحكم المطعون فيه أقام قضاء ببراءة المطعون ضده من جريمة الشروع في التهريب الجمركي على أساس ان

(١) نقض في ١٢ / ٣ / ١٩٨٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ،

ص ٣٢٥ .

نقض في ١ / ١٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ،

ص ١٣٥٦ .

(٢) نقض في ٢٩ / ٣ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ،

ص ٤٠٤ .

نقض في ٢٩ / ١٠ / ١٩٧٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ،

ص ٦٣٠ .

نقض في ١٢ / ٣ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ،

ص ٣٢٥ .

(٣) نقض في ١٠ فبراير ١٩٨٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ،

ص ١٨٦ .

التهمة غير ثابتة في حقه . وإذا كان هذا القضاء إنما ينطوى ضمنا على الفصل في الدعوى المدنية المقامة من وزير المالية بما يؤدي إلى رفضها ، لان القضاء بالبراءة في صدد الدعوى الجنائية وقد أقيم على عدم ثبوت التهمة على المطعون ضده إنما يتلزم معه الحكم برفض الدعوى المدنية ولو لم ينص على ذلك في منطوق الحكم .^(١)

ويجدر بنا في هذا الصدد ان نستعرض قضاء محكمة النقض في شأن ارتباط جريمة التهريب الجمركي بجرائم أخرى ، لمعرفة كيفية تطبيق صوري تعدد الجرائم المشار إليها في المادة ٣٢ بفقرتها من قانون العقوبات .

فقد قضت محكمة النقض بما يلي :

بأن الأصل ان العقوبة الأصلية المقررة لأشد بجرائم المرتبطة ببعضها ارتباطا لا يقل التجزئة تجب العقوبات الأصلية المقررة لما عداها من جرائم دون ان يمتد هذا الجب إلى العقوبة التكميلية التي تحمل في طياتها فكرة رد الشيء إلى أصله أو التعويض المدني للخزانة أو اذا كانت ذات طبيعة وقائية كالمصادرة ومراقبة البوليس والتي هي في واقع أمرها عقوبات نوعية مراعى فيها طبيعة الجريمة ، ولذلك يجب توقيعها مهما تكن العقوبة المقررة لما يرتبط بتلك الجريمة من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد ، فإن الحكم المطعون فيه إذ عمل حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات وأغفل الحكم بالتعويض المنصوص عليه في

(١) نقض في ١٩/١٢/١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١١٤٤ .

نقض في ١٤/٣/١٩٧٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٨ ، ص ٣٥٧ .

المادة ١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ يكون قد أخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه .^(١)

من المقرر ان مناط الارتباط في حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات رهن بكون الجرائم المرتبطة قائمة لم تجر على أصرها حكم من الأحكام المعفية من المسؤولية أو العقاب لان تماسك الجريمة المرتبطة وانضمامها بقوة الارتباط القانوني إلى الجريمة الأخرى لا يفقدها كيانها ولا يحول دون تصدى المحكمة لها والتدليل على نسبتها للمتهم ثبوتاً ونفيات ومن ثم فإن دعوى قيام الارتباط بين كل من جريمة الشروع في التهريب (موضوع الدعوى المطروحة) الجمركي وبين الجريمة الاستيرادية التي لم ترفع بها الدعوى لتصلح مدير عام الاستيراد عنها لا توجب البتة الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية عن التي منها تبعاً لانقضائها بالنسبة للجريمة الأخرى للتصلح ولا تقتضى بدهاة انسحاب اثر الصلح في الجريمة الثانية إلى هذه الأخيرة .^(٢)

مناط تطبيق كل من فقرق المادة ٣٢ وأثر التفرقة بينهما في تحديد العقوبة .

(١) نقض في ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٠٤ .

نقض في ٢٦ / ٥ / ١٩٨٠ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣١ ، ص ٦٨٠ .

نقض في ١٢ / ٣ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٣٢٥ .

نقض في ٢٩ / ٣ / ١٩٧١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٢ ، ص ٣٢٥ .

نقض في ٢١ / ٣ / ١٩٧١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٢ ، ص ٤٢٥٩ .

(٢) نقض في ١٢ / ٢ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٧٠١ .

مثال في جرميقي استيراد سبائك ذهبية على خلاف القانون
ونهر يها .

ارتباطها في حكم الفقرة الأولى من المادة ٣٢ عقوبات .
وجوب توقيع العقوبة المقررة لأشدهما دون العقوبة التكميلية المقررة لما
عدها .

ارتكاب الطاعن لفعل واحد له وصفان قانونيان : هما استيراد
سبائك ذهبية على خلاف القانون ، ونهر يها .

وجوب تطبيق نص الفقرة الأولى من المادة ٣٢ عقوبات باعتبار
الجرمة الأشد وهي الاستيراد وتوقيع عقوبتها المنصوص عليها في المادة
١٤ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ دون عقوبة التهريب الجمركي .

تأييد الحكم المطعون فيه للحكم الابتدائي فيما قضى به من
تمويض جرميقي خطأ في أويل القانون وتطبيقه .

القضاء بتصحيح الحكم المطعون فيه بإلغاء عقوبة التعويض
الجمركي .

ان دعوى قيام الارتباط أياما كان وصفه بين جرائم التعامل في
النقد الأجنبي واستيراد السبائك الذهبية بغير ترخيص وعدم عرض
النقد الأجنبي وهي ذات العقوبة الأشد وبين جريمة التهريب الجمركي
ذات العقوبة الأخف لا توجب البتة الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية عن
تلك الجرائم الثلاث تبعا للحكم بانقضائها في جريمة التهريب الجمركي
للتصالح ولا تقتضى بداهة انسحاب اثر الصلح في الجريمة الأخيرة على
تلك الجرائم ، لما هو مقرر في ان مناط الارتباط في حكم المادة ٣٢ من
قانون العقوبات رهن بكون الجرائم المرتبطة قائمة لم يجر على إحداها
حكم من الاحكام المعفية من المسؤولية أو العقاب لأن تماسك الجريمة
المرتبطة وانضمامها بقوة الارتباط القانوني إلى الجريمة المقرر لها أشد
العقاب لا يفقدها كيائها ولا يحول دون تصدى المحكمة لها والتدليل

على نسبتها للمنحج ثبوتاً ونفياً ، فلا عمل لإعمال حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات عند القضاء بالبراءة في إحدى التهم أو سقوطها أو انقضائها .^(١)

من المقرر أن لكل من جرمي السرقة والتهرب الجمركي ذاتية متميزة تقوم على مغايرة الفعل المادى في كل منهما عن الأخرى بما يجعل منهما جريمتين مستقلتين تماماً لكل أركانها التي تميزها عن الأخرى .^(٢)

من المقرر أنه وإن كان الأصل أن تقدير قيام الارتباط بين الجرائم هو ما يدخل في حدود السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع ، إلا أنه متى كانت وقائع الدعوى كما أوردتها الحكم المطعون فيه لا تتفق قانوناً مع ما انتهت إليه من عدم توافر الارتباط فإن ذلك يكون من الأخطاء القانونية في تكييف علاقة الارتباط والتي تقتضى تدخل محكمة النقض لتطبيق القانون على وجهه الصحيح . ولما كانت عبارة الحكم تفيد أن جرمي السرقة والتهرب الجمركي قد انتظمهما فكر جنائي واحد وجهت بينهما وحدة الغرض فجعلت منها وحدة قانونية غير قابلة للتجزئة لما أثارها في توقيع العقاب على مرتكبها مما كان يقتضى أعمال حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات واعتبار الجريمتين جريمة واحدة والاكْتفاء بالعقوبة المقررة لأشدهما . وكانت جريمة السرقة وهي الجريمة الأشد قد سبق الحكم فيها فقد كان ينبغى مراعاة ذلك عند الحكم في جريمة التهرب الجمركي المرتبطة بها والاقتصار على توقيع العقوبات التكميلية من رد ومصادرة إذ هي عقوبات نوعية لازمة عن طبيعة الجريمة التي تقتضيها . ومن ثم فإن الحكم المطعون فيه يكون قد أخطأ إذ عاقب الطاهن ففى جريمة التهرب الجمركي بعقوبة الغرامة - وهي

(١) نقض في ١٢ مايو ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ٦٨٥

(٢) الطعن رقم ٧٠٨ لسنة ٣٣ ق . جلسة ١٧ / ١٢ / ١٩٦٣ . ص ١٤ . ص ٩٤٠

الطعن ١٢٨٥ لسنة ٢٩ ق . جلسة ٢١ / ١٢ / ١٩٥٩ . ص ١ . ص ١٠٢٩ .

عقوبة أصلية تخبيرية مع عقوبة الحبس - الى جانب العقوبات التكميلية
الأخرى المنصوص عليها في المادة الثانية من القانون رقم ٦٢٣ لسنة
١٩٥٥ مما يستوجب نقض الحكم نقضا جزئيا والغاء عقوبة الغرامة
المقضى بها . (١)

(١) الطعن رقم ٧٠٨ لسنة ٣٣ ق - جلسة ١٧ / ١٢ / ١٩٦٣ - ص ١٤ . ص ٩٤٠ .

الفصل الثانى

الاحتيال الضريبى

١٠٣ - تمهيد

تقع جريمة الاحتيال الضريبى مخالفة للالتزام بأداء الضريبة . وفى هذا القدر تشترك جريمة الاحتيال الضريبى مع جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة أو التأخر فى أدائها ، إلا أنها يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال الضريبى من الالتجاء إلى بعض الطرق الاحتيالية يحقق بها الجانى غرضه فى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ،^(١) وهو ما يؤدى إلى اعتبارها جريمة إيجابية خلافا للجريمة الأخرى .

وقد نص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على هذه الجريمة فى المادة ١٧٨ ، كما نص عليها القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادتان ٣٠ و ٣١) .

إلا أن يلاحظ أن الجريمة المنصوص عليها فى المادتين ٣٠ و ٣١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة تتعلق باستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها وإساءة استعمال أختام الدمغة ؛ وإن كانت تشترك مع غيرها من جرائم الاحتيال الضريبى ، فى أن الجانى يهدف من وسيلة الاحتيال التى يمارسها إلى إيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط ؛ إلا أنها يختلفان فى أن الجانى يهدف من استعمال طابع الدمغة

(١) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٩ .

الذى سبق استعمالها أو إساءة استعمال ختم الدمغة إلى إيهام الإدارة الضريبية بأنه قد أوفى التزامه الضريبى - بخلاف جرائم الاحتيال الضريبى الأخرى إذا يهدف بما يمارسه من طرق الاحتيال إلى إيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط عند تقدير الضريبة - مما يؤدي تبعاً لذلك إلى عدم أداء المبلغ الذى كان يتعين عليه أدائه قانوناً .

ونقسم دراستنا لهذا الموضوع إلى ثلاثة مباحث : (الأول) فى جريمة الإحتيال الضريبى بوجه عام (الثانى) فى جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله . (الثالث) فى جريمة إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب .

المبحث الأول

جريمة الاحتيال الضريبى بوجه عام

- ١٠٤ - الطرق الاحتيالية
- ١٠٥ - التخلص من أداء الضريبة
- ١٠٦ - أن يتم التخلص تحت تأثير الاحتيال
- ١٠٧ - طبيعة الجريمة
- ١٠٨ - الركن المعنوى
- ١٠٩ - العقوبة .
- سندرس (أولاً) ركنى هذه الجريمة . (ثانياً) العقوبة المقررة لها .

ركنا الجريمة

١ - الركن المادى

يتكون الركن المادى فى هذه الجريمة من ثلاثة عناصر : وسائل احتيالية يرتكبها الجانى ، والتخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة ، وثبوت أن هذا التخلص كان تحت تأثير الإحتيال .

١٠٤ - (أ) الطرق الاحتيالية :

المقصود بالطرق الاحتيالية - ينور البحث بادىء ذى بدء عن المقصود بالطرق الإحتيالية في جريمة الإحتيال الضريبي ، فهل يتعين الرجوع في هذا الصدد إلى معنى الإحتيال في جريمة النصب أم يتعين تفسير هذا الإحتيال تفسيراً خاصاً .

وفي ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ذهب البعض :^(١) إلى أن الشارع يتطلب لتوافر جريمة الإحتيال الضريبي استعمال طرق إحتيالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب ، ففيل في صدد تحديد المراد بأخفاء المبالغ التي تسرى عليها الضريبة أنه لا يكفي مجرد الاخفاء وإنما تعين فوق ذلك القيام بعمل خارجي إيجابي يتم به استيفاء معنى الطرق الاحتيالية . واستند في ذلك الى ماورد بالصيغة الفرنسية للمادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (تقابل المادة ٨٥ مكرراً (١) الحالية) .

« Est passible de l'amende, de la majoration mentionnée au précédent alinéa quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, a dissimulé ou tenté de dissimuler des sommes auxquelles s'appliquent les impôts visés par la présente loi . »

فهذه الصيغة تدل على أن الغاية من الطرق الاحتيالية هو الاخفاء ، إلا أن الاخفاء مجرد طريق للإحتيال .

والواقع من الأمر أنه في تفسير الطرق الاحتيالية في جريمة الاخلال بواجب أداء الضريبة لا يتطلب القانون أن تصل هذه الطرق إلى مرتبة الطرق الاحتيالية المكونة لجريمة النصب .^(١)

(١) راجع هذا الرأي مشأراً إليه في مقال الدكتور أحمد ثابت عويضة عن جرائم الأقرار المحاماة ص ٢٨ ص ١٨٢ . وانظر الأستاذ عبد العزيز ناصر في مكتبة وجهها للنائب العام بتاريخ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٤٦ (مشار إليها في مؤلف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع المالي المصري للأستاذ محمد رشاد طبعة ١٩٤٧ - المرجع السابق ص ٣٠٢ و ٣٠٣)
(٢) أنظر Bequet - المرجع السابق - جزء ٥ ص ٤٦٦ ؛ ومحمد رشاد - المرجع السابق - ص ٣٠٣ و ٣٠٤ .

فجريمة الاحتيال الضريبي باعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة النصب ، وهى من الجرائم العادية . وقد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة أو باخفاء باعتماد بيانات غير صحيحة ، مما يفيد صراحة أن المشرع لا يتطلب قدرا من الاحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التي حددها . وقد جاءت الصيغة العربية للنص واضحة لا تحتاج إلى تفسير مما لا محل معه للرجوع إلى الصيغة الفرنسية . والواقع من الأمر أن المشرع الضريبي قد فرض على الملتزم الضريبي واجب الصدق في الاقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الادارة الضريبية تقديرا لما يجب أن تقوم عليها العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم فعاقب على التزوير فيها مع أنها لا تمس إلا مركزاً شخصياً للمقر . وعلى ذلك فإن الادارة الضريبية لا تنتظر تعزيز الأقوال التي تبدر من الملتزم الضريبي بما يؤديها ، ولا يمكن القول بأن الإدارة الضريبية قد استسلمت لمجرد أكاذيب مرسلة غير مؤيدة - مادام القانون الضريبي قد فرض واجب الصدق على من يقدم هذه الأقوال ، هذا إلى أننا لسنا حيال جريمة نصب بالمعنى المقصود في قانون العقوبات وإنما بصدد أعمال غير مشروعة^(١) تقترب بإخلال الممول بالالتزام بأداء الضريبة - مما دفع بعض الفقهاء إلى المناداة باعتبار الاحتيال الضريبي جريمة إدارية يوكل أمر توقيع الجزاء عنها إلى الإدارة الضريبية .^(٢)

تحديد الطرق الاحتيالية :

نصت المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ « يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاوله النشاط طبقا للمادة

(١) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٧٢ .

(٢) أنظر هذا الرأي في مؤلف جاك ميشيل - ص ٧١ .

١٣٣ من هذا القانون ، وكذلك كل من تهرب من أداء احدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية :

- ١ - تقديم الممول الاقرار الضريبي السنوى بالاستناد الى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة من تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب .
- ٢ - تقديم الممول الاقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بما لديه فعلا من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب .
- ٣ - اتلاف أو اخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .
- ٤ - توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه فى الأرباح .
- ٥ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .
- ٦ - اخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

وكل هذه الطرق تدور حول فكرة اعطاء بيانات غير صحيحة تنطوى على إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة . فمثلا اسقاط الممول بعض عناصر أرباحه التجارية فى الاقرار المقدم منه الى الادارة الضريبية يتوافر به الاحتيال المذكور فى القانون .

ولا يشترط أن يكون الاخفاء نتيجة وقائع ايجابية كاصطناع فواتير شراء صفقات وهمية واصطناع فواتير بالمصروفات وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع وفاتورة بيعها . وإنما قد يتحقق الاخفاء

نتيجة وقائع سلبية كأسقاط عناصر الإيرادات أو اغفال قيد بعض المبيعات . ومن أمثلة ذلك :

- ١ - تقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة تأييداً لإقرار غير صحيح .
- ٢ - أن يضيف مدير الشركة الى مصروفاتها مبالغ مما تدخل في مصروفاته الشخصية بقصد تقليل أرباح الشركة .
- ٣ - اغفال ذكر بعض العمليات التي تقوم بها الشركة في حساباتها .
- ٤ - اصطناع ديون خيالية .

(ب) التخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة :

يثور البحث في هذه الجريمة عما اذا كان يشترط لتمامها أن تؤدي الى التخلص الممول من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة ، أم يكفي مباشرة احدى طرق الاحتيال السالف الذكر لوقوع هذه الجريمة . نرى أن جريمة الاحتيال الضريبي تتطلب نتيجة معينة هي التخلص من اداء الضريبة كلها أو بعضها .

ويراد بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من عبء هذا الالتزام .

والأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلتزم الممول بأدائه ، ومن ثم فإن التخلص من اداء الضريبة يتحقق اذا ما أفلحت الطرق الخيالية في ادخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير إعفاء الممول منها على أساس الكذب الذي تتضمنه .

والخلاصة أن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط

الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع الاقرار المزور الذى قدمه .

ويلاحظ أنه إذا ربطت الضريبة ربطا صحيحا دون أن يسبقه امتناع الممول عن أدائها كلها أو بعضها وفقا لاقرار مزور ، أو أدى الجانى الضريبة الواجبة عليه قانونا فى الميعاد دون اعتداد بما أسفرت عنه الطرق الاحتمالية التى سلكها فإنه لا جريمة فى الأمر . مثال ذلك : إذا اقترن التغير فى البيانات الذى من شأنه انقاص وعاء الضريبة بتغير مضاد من شأنه الغاء أثر التغير الأول على نتيجة الربح ، كما أنه قد يكشف مأمور الضرائب اثناء فحصه لدفاتر الممول ما بها من أخطاء فيربط الضريبة عليه ربطا صحيحا ثم يؤديها هذا الأخير وفقا لهذا الربط .

وكذا قد يقدم الممول اقرارا صحيحا بإيراداته على الرغم من التزوير الذى شأب دفاتره لاختفاء بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة ، ثم يؤدي الضريبة فى الميعاد وفقد لهذا الاقرار .

(ج) أن يتم التخلص من اداء الضريبة تحت تأثير الاحتيال :

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التى باسرها الجانى . وتعد علاقة السببية متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبة ربطا خاطئا دون إطلاع على الدفاتر المزورة التى اخفى فيها الجانى بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

وواقع الحال أن جريمة الإحتيال الضريبى تتضمن بين طياتها تغييرا للحقيقة يرتكبه الممول عند تقديم الإقرارات الضريبية .

ومن المقرر ان الكذب فى الإقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويرا معاقبا عليه ، وذلك باعتبار ان هذا الكذب لا يتناول

الاحقوفا خاصة لصاحب الإقرار ولا يتناول الا مركزاً شخصيا للمقر ولا يصلح لذلك سنداً يحتج به على الغير . على أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل في الإقرارات الضريبية - وهى إقرارات فردية عرفية - فعاقب على التزوير فيها ، بالنظر أنه قد ألقى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديراً لما يجب ان تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية .

١٠٧ - طبيعة الجريمة :

ثار البحث حول طبيعة هذه الجريمة ، هل هى وقتية أو مستمرة ؟ وقد قضت محكمة النقض بصدد إحتيال ضريبى تم بطريق اخفاء بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة بأن هذه الجريمة مستمرة . وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفى المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

ونرى خلافاً لذلك أن هذه الجريمة وقتية لأنها تقع وتنتهى بمجرد تخلص الجانى من أداء الضريبة كلها أو بعضها بالمعنى الذى حددناه آنفاً - أى سواء بربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو بأداء الممول الضريبة وفقاً للأساس الخاطىء المبين باقراره .

على أن الجانى يسأل فى الوقت ذاته عن جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة كلها أو بعضها وهى جريمة مستمرة كما سنبين فيما بعد .

٢ - الركن المعنوى

١٠٨ - تتميز هذه الجريمة بأنها عمديه ، فركنها المعنوى هو القصد الجنائى ، فيما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة . وقد تطلب القانون فى هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها .

القصد العام - يفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الإحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسرى عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه .

ويتعين أن تتجه ارادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط .

القصد الخاص - تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص ، وهو أن يتجه الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، أى حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة .

ومنى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب .

المطلب الثانى

العقوبة

١٠٩ - عاقب القانون على جريمة الاحتيال

الضريبي المنصوص عليها في المادة ١٧٨ بما يلى :

أ - السجن : وهى عقوبة جنائية .

ب - التعويض :

فقد قررت المادة ١٨١ من هذا القانون أنه :-

« في حالة الحكم بالإدانة في الاحوال المنصوص عليها في المادتين ١٧٨ ، ١٧٩ من هذا القانون يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يرد من الضرائب المستحقة .

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والامانة تحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب العامة وتفقدته الثقة والاعتبار » .

كما عاقب القانون الشريك في هذه الجريمة بذات العقوبة المقررة للفاعل الأصلي .

فقد نصت المادة ١٧٩ من هذا القانون على أنه :

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة كل من حرص أو اتفق أو ساعد أى عمول على التهرب من اداء الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها » .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولاً بالتضامن مع الممول في اداء قيمة الضرائب المستحقة التي لم يتم اداؤها .

وقد قضى : إن الأمرين العسكريين ٣٦١ و ٣٦٢ قد جعللا زيادة ما لم يدفع من الضريبة المستحقة على الأرباح على وضع واحد هو ثلاثة أمثال ما لم يدفع . وحكم هذين الأمرين عام لا يستثنى منه إلا الحالة التي يثبت الممول فيها أن ما وقع منه من خطأ في البيانات التي يقدمها . . . لم يكن عن عمد ، مما يجب معه أن يكون هناك دليل على عدم التعمد . ولا يكفي فيه انعدام الدليل عليه ، أو بعبارة أخرى التعمد مفروض ما لم يثبت العكس . وإذن فإذا قضى الحكم الذى طبق على الممول المذكور هذين الأمرين بزيادة ثقل عن ثلاثة الأمثال بمقولة إنه لم يثبت للمحكمة أنه تعمد او احتال فإنه يكون قد أخطأ . ثم إذا هو فضلاً عن ذلك قد قضى بإيقاف تنفيذ

الحكم بالزيادة فإنه يكون مخطئا أيضا إذا فإن الإيهان لا يكون إلا في العقوبات البحتة ، والحكم بالزيادة لا يمكن أن يعتبر من هذا القبيل لأنه جزاء يلزم الغرامة أو الحبس يتضمن التعويض وإن غلب عليه معنى العقوبة .^(١)

وإن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وإن اختلفت بعض عباراته واتحدت بعض الأحكام في بعض الأحوال إلا أن المشرع لم يقصد الخروج بالزيادة أو التعويض عن كونه جزاء يلزم الغرامة بل إنه مازال يغلب عليه معنى العقوبة وإن خالطه التعويض . وإذن فإن ما يثيره الطاعن من وجوب تدخل مصلحة الضرائب وثبوت الضرر لا يكون له محل ، ولا يغير من هذا النظر ما ورد بهذا القانون عن رفع الدعوى والصلح في التعويضات أو طريقة التنفيذ بها إذ أن هذا التنظيم لا يمس كونها جزاء وإن كان قد تضمن التعويض في ناحية .^(٢)

وأن الامتناع عن تقديم الاقرار عن الأرباح يعتبر من حيث التقادم وحدة قائمة بذاتها لا يدخل فيها غيرها من الجرائم المماثلة التي تقع من الممول عن سنوات أخرى .^(٣)

وإن الجزاءات النسبية المشار إليها في المادة ٨٥ معدلة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إنما تنسب إلى ما لم يدفع من الضريبة في الميعاد المقرر .^(٤)

وإن المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية

(١) جلسة ١٨ / ٥ / ١٩٤٨ طعن رقم ٦٦٨ سنة ١٨ ق .

(٢) جلسة ١١ / ٣ / ١٩٥٢ طعن رقم ٤٩٥ سنة ٢١ ق

(٣) جلسة ١٢ / ٥ / ١٩٥٤ طعن رقم ٧١٦٨ سنة ٢٣ ق

(٤) جلسة ١٢ / ٣ / ١٩٥٥ طعن رقم ٢٤٢٢ سنة ٢٤ ق

والصناعية وعلى كسب العمل قد نصت في الفقرة الأولى منها على أن مخالفة أحكام المواد المشار إليها فيها يعاقب عليها بغرامة لا تزيد على ألفى قرش وزيادة ما لم يدفع في الضريبة بمقدار لا يقل عن ٢٥ ٪ منه ولا يزيد على ثلاثة أمثاله وقضت في فقراتها الثانية والثالثة بأن مخالفة أحكام المواد ١٠ و ١٣ و ٢٢ و ٢٣ أو استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة يعاقب عليه بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها مع الزيادة المذكورة . والظاهر من الأعمال التحضيرية لهذه المادة أن المشرع إذ جعل هذه الزيادة من الضريبة إنما قصد أن يفسح مجال الاختيار والتقدير أمام القاضى لكى يوقع من تلك الزيادة ما يراه على حسب حظ المتهم من الإهمال أو العمد وقلة المطلوب منه أو كثرته ومبلغ الخطر الذى تعرضت له حقوق الدولة الخ ، على أن القاضى مع كونه ملزما بأن يحكم بالزيادة المذكورة باعتبارها جزءاً يلزم الغرامة بغض النظر عن طبيعته لا يجوز له بل لا يستطيع أن يقضى بها إلا بعد أن يستبين من التحقيق مقدار ما لم يدفعه المتهم من الضريبة ، وهذا فى مقدوره دائماً لأن تحديد مقدار الضريبة الواجبة وما دفع منه وما لم يدفع ممكن فى جميع الأحوال مما مقتضاه أن يعنى به كل حكم يصدر بالإدانة ، وعبرة « ما لم يدفع من الضريبة » الواردة فى تلك المادة لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد على معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم . وهى - مردودة إلى هذا المعنى - يراد بها هذا الجزء من الضريبة الذى كان عرضة للبيع على الدولة بسبب مخالفة الممول القانون .

ثم إنه ، مع ملاحظة الظروف التى ، صدر فيها الأمر العسكرى رقم ١٦٣ الذى جعل العقوبة على مخالفته أشد بكثير من العقوبة المنصوص عليها فى المادة ٨٥ سالف الذكر وجعل الزيادة على وضع واحد هو ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة ، يبين أن الأمر العسكرى المذكور لا يتناول فى الواقع من الأفعال إلا ما قصد به الممول التخلص من الضريبة وتعمد فيه الهرب من أدائها ، أما

ما انطوى على مجرد الإهمال وخلا عن سوء القصد فهو باق على حكم المادة ٨٥ لا يؤخذ فيه الممول إلا في حدود ما قررتة هذه المادة - وإذن فإن الحكم بالزيادة التي قررها الأمر العسكري المشار إليه يكون رهنا بقيام سوء القصد لدى المتهم وتكون هذه الزيادة رهنا بمقدار ما عمل المتهم على التخلص من الضريبة - وإذا كانت هذه الزيادة بوصفها هذا يغلب عليها معنى العقوبة ، وكان القاضي الجنائي لا يجوز له أن يقضى بعقوبة ما إلا إذا تبين مقدارها وبينه في حكمه ، فإن القضاء بزيادة ما لم يدفع من الضريبة إلى ثلاثة أمثاله بغير تحديد المقدار لا يجوز كما أنه لا يجوز مع التحديد القضاء بزيادة ثلاثة الأمثال طبقاً للأمر العسكري بغير استظهار العمد وسوء القصد . (١)

وإذا أدانت المحكمة المتهم في تهمة أنه لم يسدد ضريبة الأرباح التجارية في الميعاد القانوني رغم تسليمه التنبيه بذلك على أساس التحقيقات التي تمت دون أن تبين وجه استدلالها عليه بهذه التحقيقات ، وكذلك على أساس اعتراف المتهم بأنه لم يوف الضريبة دون أن تورده من مضمون ما قاله بصدد التاريخ الذي لم يحصل منه الوفاء بالضريبة حتى حلوله ما يصح معه عدة تسليماً منه بارتكاب الجريمة بجميع عناصرها القانونية فحكمها يكون قاصر البيان واجبا نقضه . (٢)

ويجب لكي يقضى بزيادة ما لم يدفع من الضريبة أن يعين الحكم مقدار ما لم يدفع أو تقديره إن لم يكن مقدراً مع بيان توفرية المتهم في الهروب من دفع الضريبة المستحقة وإلا كان الحكم قاصراً قصوراً يعيبه بما يوجب نقضه . (٣)

(١) جلسة ١١ / ٣ / ١٩٤٧ طعن رقم ٢٦٨ سنة ١٧ ق

(٢) جلسة ٢٨ / ٤ / ١٩٤٧ طعن رقم ١١٦١ سنة ١٧ ق

(٣) جلسة ٢٩ / ١١ / ١٩٤٨ طعن رقم ١٩١٠ سنة ١٨ ق

وأن للمقاضى - لكى يقضى بزيادة ما لم يدفع من الضريبة - أن يعين مقدار ما لم يدفع ، ويقدره إن لم يكن مقدراً . فإذا كان الطاعن قد قدم إقراراً عن أرباحه ولم يدفع للخزانة فى الميعاد القانونى ما استحق عليه من ضريبة على أساس البيانات والأرقام المقدمة منه فى هذا الإقرار ، وكان الإقرار اللاحق الذى يدعى تقديمه مصححه فيه البيانات عن أرباحه - على ما يظهر من طعنه - قد قدم بعد الميعاد المحدد بالقانون ، فإنه يكون مأخوذاً بإقراره الأول ويكون عليه أن يدفع للخزانة ما استحق عليه من الضرائب على وفق البيانات الواردة فيه عن أرباحه ، ولا يكون له جدوى من إثارة المناقشة حول هذا الإقرار اللاحق .^(١)

وإذا كانت المحكمة قد بنت قضاءها بتحديد الضريبة الواجبة على ما أوردته فى حكمها من أن تقدير مصلحة الضرائب الذى اعتمدته لم يطعن فيه أمام القضاء فأصبح نهائياً ، وكان الواقع أن الممول قد عارض فى هذا التقدير ولم يفصل فى معارضته بعد ، فإن الحكم يكون باطلاً لهذا الخطأ .^(٢)

وإذا كانت المحكمة حين أدانت المتهم بذكره بيانات غير صحيحة عن أرباحه فى الإقرارات المقدمة منه لمصلحة الضرائب ، قد ذكرت واقعة الدعوى محصلة فى ان المتهم لم يدرج ضمن أرباحه مبلغاً معيناً باعتباره « اكراميات » لأحدى الشركات ، ثم قالت انه مع التسليم بأن لكل تاجر ان يخصص مبلغاً لهذا الغرض فإن المبلغ الذى خصصه ازيد مما ينبغى فيجب قصره حسبما ذكر الخبير المعين لفحص الحساب فى الدعوى المدنية على ١٠ ٪ فما زاد على ذلك يعتبر مخفياً له وبالتالي متقدماً بإقرارات غير صحيحة مما يوقعه تحت طائلة

(١) جلسة ١ / ١ / ١٩٥١ طعن رقم ٨٩٨ سنة ٢١ ق

(٢) جلسة ٢٨ / ٢ / ١٩٤٩ طعن رقم ١٣٧ سنة ١٩ ق

المساءلة الجنائية ، فهذا منها قصور في الحكم يعيبه بما يوجب نقضه إذ ما دام الحكم قد سلم بمبدأ الاكراميات ثم أخذ برأى الخبر في صدها فقد كان عليه أن يتقصى ما إذا كانت هذه المبالغة متعمدة ومقصودا بها التخلص من أداء الضريبة عن المبلغ المقرر أو أن المبالغة كانت بحسن نية عن سوء تقدير ، كما كان على المحكمة أن تقول كلمتها هي بصدد ما ذكره تقرير الخبر عن المبلغ الزائد على الواجب تخصيصه للاكراميات لا أن تأخذ في ذلك بما قالته المحكمة المدنية في حكمها كأنها قضية مسلمة . (١)

وأنه متى كان الحكم قد أسس قضاءه بادانة الطاعن في جريمة الإمتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات الخاصة بنشاط محله التجارى لمدير مكتب الضرائب لتقدير الضريبة المستحقة ، على مجرد ما قاله من قيام التضامن بينه وبين شريكه الطاعن الأول دون أن يورد الدليل على أن هذه الدفاتر والمستندات كانت في حيازته بأية صورة من الصور التى تجعله مسئولاً عن عدم تقديمها فانه يكون قاصرا قصورا يعيبه بما يستوجب نقضه . (٢)

ومتى كان المتهم بجريمة عدم تقديمه اقرارا عن أرباحه التجارية عن السنوات ١٩٤٧ و ١٩٤٨ و ١٩٤٩ و ١٩٥٠ قد دفع بأن محله كان مغلقا سنتى ١٩٤٩ و ١٩٥٠ ولا يقبل عقلا أن يحاكم عن نشاط لم يزاوله أثناء غلق المحل . فان هذا الدفاع جوهرى من شأنه ان صح أن يحيط عنه عبء المسئولية ويرفع عنه ثقل الجريمة فاذا قضى الحكم بادانته دون أن يعرض لهذا الدفاع ويرد عليه فانه يكون مشوبا بالقصور . (٣)

(١) جلسة ٣ / ٥ / ١٩٤٩ طعن رقم ٢٣٨٠ سنة ١٨ قـ .

(٢) جلسة ١٠ / ٢ / ١٩٥٣ طعن رقم ١٢٨٧ سنة ٢٢ قـ .

(٣) الطعن رقم ٣٩٧ لسنة ٢٦ قـ - جلسة ٥ / ٦ / ١٩٥٦ من ٧ ص ٨٤٨ .

كما ان نص المادة ٢١ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ صريح في اسباغ حق طلب رفع الدعوى العمومية على مصلحة الضرائب بوصف كونها المصلحة ذات الشأن ، وجاء النص خلوا - في خصوص الحق في طلب الدعوى العمومية - من تعيينه موظف بعينه . (١)

وأنه من المقرر أن أحوال الطلب أو الإذن الواردة في القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقوانين المعدلة له قد وردت على سبيل الحصر استثناء من قاعدة حرية النيابة في مباشرة الدعوى الجنائية ولا يجوز اعمالا لهذا الأصل التوسع في هذا الاستثناء أو القياس عليه ، كما لا يصح تعديده حكم حالة من أحوال الطلب المنصوص عليها الى أخرى لم يرد في خصوصها نص . (٢)

ومتي كان الحكم قد أثبت أن القصد من التزوير هو التخلص من أداء الضريبة أو من تقديم الشهادة الدالة على الاعضاء منها ، فانه لا يؤثر في قيام الجريمة أن تكون هذه الضريبة قد سقطت بالتقادم . (٣)

وأنه لا يقف التزام الممول بتقديم اقرار عن أرباحه عند حد انقضاء الميعاد المحدد لمباشرته ، وإنما يستمر بعد انتهاء أجل تقديمه ما قام حق مصلحة الضرائب في تقرير أرباحه ، ويظل هذا الحق قائما الى حين انقضاء الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم ما لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول على وعاء الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائيا . (٤)

ويجب لكي يقضى بزيادة ما لم يدفع الضريبة أن يعين الحكم

(١) الطعن رقم ٨٤٧ لسنة ٢٦ ق- جلسة ٣٠ / ١٠ / ١٩٥٦ ص ٧ من ١٠٩٠ .

(٢) الطعن رقم ٨٤٧ لسنة ٢٦ ق- جلسة ٣٠ / ١٠ / ١٩٥٦ ص ٧ من ١٠٩٠ .

(٣) الطعن رقم ٧٩٤ لسنة ٢٨ ق- جلسة ٢٤ / ٦ / ١٩٥٨ ص ٩ من ١٢٦ .

(٤) الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٢١ ق- جلسة ١٠ / ٤ / ١٩٦٢ . ص ١٣ من ٣٢٥ .

مقدار ما لم يدفع أو تقديره ان لم يكن مقدرا . ولما كان الحكم المطعون فيه قد قضى بالزام المتهم بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة دون أن يبين مقدار هذه الضريبة ودون أن يستظهر القصد لديه وتعمده التخلص من الضريبة المستحقة . فانه يكون قاصرا . (١)

لما كان المتهم قد أقام دفاعه على أنه قدم الاقرارات موضوع التهمة في مواعيدها المقررة وقد تأيد هذا الدفاع بما شهد به المحاسب الضرائب بالجلسة وبما ظهر من المستندات المقدمة من المتهم للمحكمة - وهو دفاع جوهري - فانه كان متعينا على المحكمة أن تسعى الى تحقيقه بلوغا لغاية الأمر فيه وتحرى مدى صدقه . اذ لو ثبتت صحته لتغير وجه الرأى في الدعوى - أما وهي لم تفعل فان الحكم المطعون فيه يكون قاصرا قصورا يعيبه ويستوجب نقضه .

كما قضى بأن : اوجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في المادة ٨٥ مكرراً الزام المتهم بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يجاوز ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة . ولما كان الحكم المطعون فيه قد نسب بالتعويض المقضى به على الطاعن إلى مبلغ الضريبة المفروضة عليه في السنة المالية موضوع الربط دون ان يحدد المبالغ المنسوب إلى الطاعن الاحتيال باختفائها ، وكان هذا الجزء النسبى المشار اليه في المادة سالفة الذكر إنما ينسب إلى ما لم يدفع من الضريبة في الميعاد المقرر ، وهو الجزء الذى كان عرضة للضياع على الدولة لسبب مخالفة الممول للقانون ، فإن الحكم يكون مشوباً بالقصور . (٢)

كما يوجب قانون الإجراءات الجنائية بنص المادة ٣١٠ في كل حكم بالإدانة أن يشتمل على بيان الواقعة المستوجبة للعقوبة بيانا تتحقق

(١) (الطعن رقم ٣٤ لسنة ٣٥ ق ١٠ / ٥ / ١٩٦٥ . من ١٦ ص ٤٤٦) .

(٢) (نقض في ١٠ / ٥ / ١٩٦٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٦ ، ص ٤٤٦)

به أركان الجريمة والظروف التي وقعت فيها والأدلة التي استخلصت منها المحكمة ثبوت وقوعها من المتهم .

ولما كان الحكم المطعون فيه قد خلا من هذا البيان المعترف في القانون بما يحدد عناصر التهمة التي دين بها وهي استعمال طرق احتيالية بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فلم يبين وجه اختلاف الرسوم المدفوعة من الطاعن للجمارك عن الوارد في إقرارائه وشواهد هذا الاختلاف وأدلته على ثبوت الإحتيال في جانب الطاعن ، ولا حاصل الشهادة الصادرة من مصلحة الجمارك بشأن نشاطه داخل الجمرک وكيف اختلف ما ورد بها عما ادعاه في الإقرار المقدم منه لمصلحة الضرائب ، ولا وجه قصور هذه الشهادة عن شمول نشاطه كله ، ومرجع هذا القصور ، مما يعجز محكمة النقض عن مراقبة صحة تطبيق القانون على الواقعة كما أوردها الحكم .^(١)

المبحث الثاني الاحتیال في مجال ضريبة الملاهي

النص القانوني

تنص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهي على أنه :

« كل من امتنع عن تقديم الاخطار المنصوص عليه في المادة ١١ (واجب الاخطار على صاحب المحل أو المستغل على اقامة حفلة أو سلسلة حفلات الاخطار إلى إدارة ضريبة الملاهي) ولم يقدمه في الميعاد

(١) نقض في ٧ فبراير ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٧٨ .

المقرر أو أمتنع عن إعطاء البيانات التي يطلبها الموظفون المختصون إذا أعطى بيانات غير صحيحة اذ قاوم أو منع أو حاول منع الموظفين من القيام بعملهم ، وكذلك كل من وزع أو باع تذاكر غير محتومة بخاتم الضريبة اذ استعمل طرقا قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة أو الانتقاص منها أو التأخر في أدائها عوقب بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيتها ، فضلا عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوما ، وذلك مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر .

وفي جميع الاحوال يلزم المخالف بأداء باقى الضريبة مع زيادة تساوى ثلاثة أمثالها تضاعف في حالة العود .

وقد قضى أن : تقضى الفقرة الثانية من المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ - في شأن فرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهى - بأنه « في جميع الأحوال يلزم المخالف بأداء باقى الضريبة مع زيادة تساوى ثلاثة أمثالها تضاعف في حالة العود » - ولما كانت هذه الزيادة لا تخرج في طبيعتها عن الزيادة أو التعويض المشار إليه في القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم والتي جرى قضاء محكمة النقض على اعتبارها عقوبة تنطوى على عنصر التعويض ، وكان يترتب على ذلك أنه لا يجوز الحكم بها الا من محكمة جنائية ، وأن الحكم بها حتمى تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها بغير طلب من الخزانة أو تدخل منها في الدعوى ودون أن يتوقف ذلك على تحقيق وقوع ضرر عليها ، وأنه لا يجوز للادارة الضريبية الادعاء مدنيا بطلب توقيعه ، لأن طلب الحكم بها حق للنيابة العامة وحدها وهي التي تقوم بتحصيلها وفقا للقواعد الخاصة بتحصيل المبالغ المستحقة لخزانة الدولة ، فان أخطأت المحكمة بعدم الحكم بها كان للنيابة العامة وحدها سلطة الطعن في الحكم ، وأنه لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لأن فكرة وقف التنفيذ لا تتلاءم مع الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية - فان ما انتهى اليه الحكم المطعون فيه - مؤسسا عليه قضاءه - من تكيف

تلك الزيادة في الضريبة بأنها تعويض مدنى بحق المصلحة الضرائب وحدها بالمطالبة به أمام المحكمة المدنية - يكون غير صحيح في القانون .^(١)

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن الزيادة في الضريبة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة ١٤ من القانون ٢٢١ لسنة ١٩٥١ هي من قبيل التعويض للدولة في تقليل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع فيما يسبب مخالفة الممول للقانون ، وينسب الى ما لم يدفع من الضريبة في الميعاد المحدد . والقول بأن هذه الزيادة لا يحكم بها إلا إذا كانت الرسوم المستحقة لم تؤد كلها أو بعضها الى حين رفع الدعوى العمومية غير صحيح . ولما كان الثابت مما أورده الحكم أن الحفلات التى يستحق عليها الرسم أثبت خلال شهر فبراير سنة ١٩٥٩ وأن المطعون ضده لم يؤد الضريبة المستحقة عليه إلا بعد تحرير المحضر ضده فى ٥ مارس سنة ١٩٥٩ وكانت المادة السابعة من القانون المشار إليه تقضى بأنه « على أصحاب المحال والمستغلين لها أن يؤدوا الضريبة اما مقدما أو فى ذات اليوم أو فى اليوم التالى لاقامة الحفلة على الأكثر وذلك بالطريق والأوضاع التى تعين بقرار وزارى » - فان الحكم المطعون فيه اذ أغفل القضاء بالزام المطعون ضده بزيادة تعادل ثلاثة أمثال مجموع الضريبة التى تأخر سدادها عن الميعاد المحدد فى القانون يكون معيبا مستوجبا نقضه وتصحيحه .^(٢)

وإن قيام جريمة عدم أداء ضريبة الملاهى فى الميعاد القانونى المعاقب عليها بالمادة السابقة من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ رهن بمجرد العقود عن اداء الضريبة فى الميقات الذى ضربه الشارع ووفقا للطرق والأوضاع التى رسمها . أما العقوبة المنصوص عليها فى المادة الرابعة عشرة من القانون المشار إليه فهى مقررة لمخالفة أحكام هذه

(١) الطعن رقم ٢٦٤٢ لسنة ٣٢ ق . جلسة ٢٦ / ٣ / ١٩٦٥ . س ١٤ ص ٢٤٩

(٢) الطعن رقم ٢٦٤٢ لسنة ٣٢ ق . جلسة ٢٦ / ٣ / ١٩٦٥ . س ١٤ ص ٢٤٩

المادة ومن بينها استعمال طرق قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة أو الانتقاص منها أذ التأخر في أدائها وكذلك لمخالفة أى حكم آخر من أحكام ذلك القانون ومن بينها الأخلال بتنفيذ الالتزام بأداء الضريبة في المواعيد القانونية وفقاً لنص المادة السابعة منه ؛ ومن ثم فإن كلا من هاتين الجريمتين تكون قائمة بذاتها ويكون الربط بينهما باشتراط استعمال طرق للتخلص من أداء الضريبة كعنصر في جريمة العقود عن أدائها في الميعاد المحدد قانوناً على غير أى سند من القانون . لما كان ذلك وكانت ، ما تمسكت به الطاعنة من الصعوبات التي يلاقها الممولون في الوفاء بدين الضريبة - بفرض انها اثارها أمام محكمة الموضوع - ليس من شأنه أن يؤثر في مسئوليتها الجنائية ، ومن ثم فلا تريب على الحكم إن التفّت عن الرد عليها .^(١)

المبحث الثالث

جريمة استعمال طابع دمنة سبق استعماله

١١٠ - تمهيد

١١١ - الاستعمال

١١٢ - الموضوع

١١٣ - القصد الجنائي

١١٤ - العقوبة .

١١٠ - تمهيد :

نصت المادة ٣١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على معاقبة كل من استعمل أو باع أو شرع في بيع طوابع دمنة سبق استعمالها مع علمه بذلك .

(١) نقض في ٨ مايو ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية السنة ١٨ ، ص ٦٣٠ .

ولما كان الوفاء بضريبة الدمغة قد يتم عن طريق لصق طوابع معينة فإن المشرع الضريبي رغبة منه في التحقق من صحة هذا الوفاء نص على معاقبة من يوهم الإدارة الضريبية بهذا الوفاء عن طريق استعمال طوابع دمغة سبق استعمالها ، كما عاقب من يبيع أو يشرع في بيع هذه الطوابع درء الخطر استعمالها .

واستعمال طابع دمغة سبق استعماله يمثل صورة متميزة لجريمة الاحتيال الضريبي ، لما يترتب عليه من التخلص من أداء الضريبة عن طريق الوفاء الصوري لها .

وندرس فيما يلي (أولا) أركان هذه الجريمة ، (ثانيا) عقوبتها .

المطلب الأول أركان الجريمة

تتطلب هذه الجريمة ركنا ماديا هو فعل الاستعمال ، وينصب هذا الفعل على موضوع هو طابع الدمغة الذى سبق إستعماله ، وتتطلب الجريمة توافر قصد جنائي لدى الجاني .

(١) الركن المادى (الإستعمال)

١١١ - المراد بالإستعمال :

نصت المادة ١٥ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة على أنه تؤدى ضريبة الدمغة بطرق عدة من بينها لصق طوابع الدمغة .

ولا يعد استعمالا مجرد نزع طابع الدمغة من مكانة وحيازته بقصد استعماله - وذلك دون الإخلال باعتبار الاستيلاء على هذا الطابع بقصد التملك جريمة سرقة أو اختلاس حسب الأحوال .

ويتعين للعقاب على طابع دمغة سبق استعماله أن يرد هذا اللصق على محرر خاضع لضريبة لصق الدمغة مما يتعين معه تحديد المقصود بهذا المحرر .

المحرر الخاضع لضريبة الدمغة : لم يترك القانون للممول اختيار طريق سداد ضريبة الدمغة بل حدد الأحوال التي يجوز فيها الالتجاء إلى كل طريق منها .

ويقتضى العقاب على الاحتيال الضريبي الذي تنطوي عليه هذه الجريمة أن يكون المحرر الذى لصق عليه الطابع خاضعا لضريبة الدمغة ، وأن يجوز سداد الدمغة المستحقة عليه بطريق اللصق .

ولما كان القانون لم يعاقب على الشروع فى هذه الجريمة أو محاولة ارتكابها ، ومن ثم فلا عقاب على من يلصق طابع دمغة سبق استعماله على محرر لا يخضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز سداد هذه الضريبة فيه عن طريق اللصق .

(٢) الموضوع

١١٢ - يتعين أن يرد الاستعمال على طابع دمغة سبق استعماله . فلا عقاب على استعمال الورق المدموغ الذى سبق استعماله . إلا أنه لما يجوز للممولين تحرير عقودهم ومحرراتهم الخاضعة لضريبة دمغة الاتساع على غير الورق الذى تعده مصلحة الضرائب بشرط أن يلصقوا عليه طابع دمغة بالقيمة المستحقة ، فإنه لا يجوز استعمال طابع دمغة سبق لصقه على أحد هذه الأوراق .

والمراد بسبق استعمال الطابع هو سبق لصقه وفقاً للمعنى السالف بيانه في الركن السابق . فإذا أخطأ الممول ولصق طابع دمغة على محرر غير خاضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز فيه وفاء هذه الضريبة بطريقة اللصق ثم تنبه إلى ذلك ، فإن هذا الطابع لا يعتبر مستعملاً بحيث يجوز للممول إعادة استعماله في محرر آخر . إلا أن مجرد ثبوت سبق لصق الطابع في محرر آخر يعد قرينة على سبق استعماله ، وعلى المتهم عبء إثبات العكس .

ولا عبء بما إذا كان الطابع المستعمل يقل في القيمة عن مبلغ الضريبة المستحقة أو لا - ما دام من شأن لصق مثل هذا الطابع الإيهام بأداء جزء من الضريبة .

ولا يؤثر في وقوع الجريمة أن ينزع الجاني الطابع المستعمل بعد إعادة استعماله .

(٣) الركن المعنوي (القصد الجنائي)

١١٣ - جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله جريمة عمدية ، ولذا يتعين توافر القصد الجنائي فيها .

والقصد الجنائي اللازم توافره في هذه الجريمة هو القصد الجنائي العام ، ويتحقق بالعلم والإرادة .

فبالنسبة إلى عنصر العلم يتعين أن يعلم الجاني بأن الطابع الذي يستعمله قد سبق استعماله . ويتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى استعمال الطابع المستعمل ، فإذا نزع من مكانه بنية استعماله إلا أن شخصاً آخر سرقه واستعماله فلا محل لأن تنسب إليه الجريمة .

المطلب الثانى

عقوبة الجريمة

١١٤ - نصت المادة (٣١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أن يعاقب كل من ارتكب هذه الجريمة بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن عشرة جنيها ولا تتجاوز خمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويلاحظ أن المادة (٣١) من هذا القانون قد نصت على أنه يكلف المخالف بلصق طوابع دمغة سليمة تعادل قيمة الطوابع المعاد استعمالها .

المبحث الرابع

جريمة اساءة استعمال أختام دمغة الضرائب

١١٥ - تمهيد ١١٦ - الاستعمال ١١٧ - أن يؤدي الاستعمال إلى الإضرار بالصلحة الضريبية للدولة ١١٨ - القصد الجنائى ١١٩ - العقوبة .

١١٥ - تمهيد :

نصت الفقرة ب من المادة (٣٠) من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ بإصدار ضريبة الدمغة على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تتجاوز مائة وخمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من تعمد من موظفى الحكومة وغيرهم إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع حق على خزانة الدولة .

وقد جاءت هذه المادة لحماية المصلحة الضريبية من خطر الإيهام بأداء ضريبة الدمغة عن طريق إساءة استعمال أختام الدمغة المعدة لوضعها على بعض المحررات اثباتاً لوفاء هذه الضريبة .

وتقابل هذه الجريمة ما نصت عليه المادة (٢٠٧) من قانون العقوبات من أنه يعاقب بالحبس كل من استحصل بغير حق على أختام الحكومة الحقيقية أو اختام أحدى المصالح أو أحدى جهات الإدارة العمومية واستعملها استعمالاً مضر بمصلحة الحكومة أو بلادها أو أحاد الناس .

وإن كان المشرع قد نص على المادة (٢٠٧) عقوبات المذكورة في باب التزوير ، إلا أنها لا تعد من التزوير في شيء ، وقد أثّرنا أن ندرس الجريمة موضوع البحث في باب الإحتيال الضريبي لما قد يترتب عليها من إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط نتيجة لايهامها بأداء ضريبة الدمغة خطأ .

ركنا الجريمة :

لوجود هذه الجريمة يجب أن يتوافر الركنان الآتيان : (أولاً) استعمال أختام دمغة الضرائب بمعرفة موظفى الحكومة أو غيرهم . وأن يكون من شأن هذا الاستعمال أن يؤدى إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة . (ثانياً) القصد الجنائى .

المطلب الأول الركن المادى

(أ) استعمال أختام دمغة الضرائب

١١٦ - يتعين أن ينصب الإستهمال على أختام الدمغة المعدة لإثبات الوفاء بهذه الضريبة أما إساءة إستعمال طابع الدمغة فقد تكفلت بتجريمه الفقرة ب من المادة ٣٠ من قانون الدمغة . ولا يشترط - خلافا لما نصت عليه المادة ٢٧ عقوبات - أن يستحصل الجانى على الخاتم بغير حق^(١) ، فينطبق النص ولو كان الختم المستعمل فى عهدة من استعمله بحكم وظيفته أو عمله .

و يتم الاستعمال عن طريق وضع الختم على المحرر . ولا يشترط أن يكون الجانى موظفاً عمومياً أو من أحاد الناس .

(ب) أن يكون من شأن هذا الاستعمال أن يؤدى إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة .

١١٧ - نصت الفقرة ب من المادة (٣٠) على معاقبة من يسىء إستعمال أختام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع مال على خزائنة الدولة . وإذن فلا يكفى للعقاب على هذه الجريمة مجرد حيازة الأختام ولا حتى مجرد إستعمالها ، وإنما يجب أن يكون هذا الإستعمال من شأنه إلحاق الضرر بالمصلحة الضريبية للدولة . وهذا الضرر لا يتحقق إلا إذا انصب الإستهمال على محرر مما تستحق عليه ضريبة الدمغة ، وبما يميز القانون فيه الوفاء بهذه الضريبة عن طريق وضع الختم . فهذان

(١) السعيد مصطفى السعيد - جرائم التزوير - للرجع السابق - ص ٦٨ هامش ٢ .

الشرطان معا لازمان للقول بأن وضع الختم من شأنه الإضرار بمصلحة الدولة الضريبية . فلا يتحقق هذا الضرر إذا استعمل الختم في محرر لا تستحق عن ضريبة الدمغة أو لا يجوز فيه الوفاء فيه بهذه الوسيلة .

المطلب الثاني القصد الجنائي

١١٨ - هذه الجريمة عمدية يتعين فيها توافر القصد الجنائي وينحصر في علم الجاني بأنه يستعمل ختما من أختام دمغة الضرائب ، وأن استعماله إياه من شأنه أن يسبب ضررا للمصلحة الضريبية للدولة هذا فضلا عن اتجاه إرادة الجاني إلى إستعمال الختم .

العقوبة :

١١٩ - يعاقب مرتكب هذه الجريمة بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تتجاوز مائة وخمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين .

فإذا ثبت أن الجاني قد استحصل على الختم بدون وجه حق ، بأن لم يكن الختم في عهده أو معه بحكم وظيفته فإنه يعتبر مرتكبا للجريمة المنصوص عليها في المادة ٢٠٧ عقوبات فضلا عن هذه الجريمة ، الأمر الذي ينشئ تعددا معنويا للجريمتين مما يتعين معه تطبيق عقوبة الجريمة الأشد الواردة (المادة ٢٠٧ عقوبات) وهي الحبس .

الباب الثانى

جرائم التزوير الضريبى

تدرس فى هذا الباب الجرائم الآتية :

- (١) جريمة تقليد علامات وطوابع الدمغة وتداولها .
- (٢) جريمة التزوير فى الاقرارات الضريبية .

الفصل الأول

جريمة تقليد علامات وطوابع الدمغة والتعامل فيها

١٢٠ - تمهيد ١٢١ - الركن المادى ١٢٢ - المحل ١٢٣ - الجريمة المنصوص عليها فى المادة ٢٠٦ عقوبات ١٢٤ - صورة الركن المعنوى ١٢٥ - رأينا فى الموضوع ١٢٦ - العقوبة .

١٢٠ - تمهيد :

نصت المادة (٣٠) أ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه « يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور ويغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تتجاوز مائة وخمسين جنيها أو

بإحدى هاتين العقوبتين كل من صنع مطبوعات أو نماذج مهما تكن طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وأختام وطوابع لمصلحة الضرائب . كما يعاقب بذات العقوبات كل من وزع أو عرض للبيع تلك المطبوعات والنماذج مع علمه بذلك ، ونصت المادة ٢٢٩ / ١ و ٢ من قانون العقوبات المعدلة بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٥٦ على أنه « يعاقب بالعقوبات المدونة في المادة السابقة (الحبس لا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تزيد على خمسمائة جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين) من صنع أو حمل في الطرق للبيع أو يوزع أو عرض للبيع مطبوعات أو نموذجات مهما كانت طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحتي البوستة والتلغرافات المصرية أو مصالح البوستة والتلغرافات في البلاد الداخلة في اتحاد البريد مشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة .

ويعتبر في حكم علامات وطوابع مصلحة البريد قسائم المجاوبة الدولية البريدية » .

قد استهدف المشرع من العقاب على هذه الجريمة ، عدم تعريض المصلحة الضريبية للخطر المترتب على تقليد علامات وطوابع الضرائب والبريد والتلغراف وتداولها .

وسندرس فيما يلي أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة بها .

أركان الجريمة :

يستلزم لقيام هذه الجريمة ارتكاب الأفعال المعاقب عليها وهي ما تمثل ركنها المادى ، وأن ترد على مطبوعات أو طوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف وهي ما تمثل عمل الجريمة ، وأن يتوافر القصد الجنائى لدى الجانى .

المبحث الأول

الركن المادى

(١) الفعل

١٢١ - يتحقق هذا الركن بتوافر أحد الأفعال الآتية . (١)
الصنع (٢) الحمل في الطرق للبيع . (٣) التوزيع .
(٤) العرض للبيع .

(١) الصنع : يراد بالصنع فى هذا الصدد معنى التقليد أى صنع شىء كاذب ليشبه شيئاً صحيحاً ، وهو ما أفصح عنه المشرع فيما نص عليه من المعاقبة على صنع مطبوعات أو نموذجات مصلحة الضرائب إذا كانت تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف مشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة .

وقد ذهب رأى إلى أن المشرع لا يتطلب فى هذه الجريمة التقليد وإنما مجرد المشابهة فى الهيئة الظاهرة مشابهة تسهل قبول المطبوعات أو النماذج .^(١)

والواقع من الأمر أن التقليد يتحقق بمجرد المشابهة التى تسهل قبول الأوراق المصنوعة ، ولا يشترط فيه أن يصل إلى درجة معينة من الاتقان وإنما يكفى أن يتحقق به إمكان التعامل بالشىء المقلد . وهو ما عناه المشرع على ما يبين من صريح نص المادة ٣٠ أ المذكورة .^(٢)

(١) الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية سنة ١٩٥٨ للأستاذ الدكتور عل راشد طبعة ١٩٥٨ ص ١٣٩ .

(٢) نفى ٣ أكتوبر سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام ص ٦ رقم ١١٨ ، ٣٤٤ ، ١٨ نوفمبر سنة ١٩٣٥ مجموعة القواعد جزء ٣ ص ٤٩٩ رقم ٣٩٨ .

(٢) الحمل في الطرق للبيع : يراد بحمل الأوراق المقلدة إحرارها فعلاً أى مجرد الاستيلاء مادياً على العلامات أو الطوابع المقلدة . ولا فرق بين أن يكون الإحرار عرضياً طارئاً أو قانونياً على سبيل الملكية أو الأمانة على أنه لا يكفى مجرد هذا الإحرار بل يشترط فوق ذلك أن يكون في الطرق العامة ويقصد البيع . وتستخلص محكمة الموضوع هذا القصد من ظروف الدعوى وملابستها دون معقب على اطمئنانها من محكمة النقض .

(٣) التوزيع : ويقصد به تسليم المطبوعات إلى عدد من الأفراد . ولا أهمية لطبيعة العلاقة بين الجاني ومن وزع عليه المطبوعات ، فلا عبء بكونهم من جمهور الناس أو من أخصائه . ذلك بخلاف مدلول التوزيع كطريق من طرق العلانية المنصوص عليها في المادة (١٧١) عقوبات كما لا يشترط أن يكون التوزيع قد بلغ حداً معيناً أو أن يتم بقصد البيع أو الفرجة .

(٤) العرض للبيع : ويقصد به عرض العلامات أو المطبوعات المقلدة على أفراد الناس لشرائها أو الاعلان عنها للشراء . ولم يشترط القانون أن يتم العرض على الجمهور دون تميز ، ولذا فإنه يستوى أن يتم العرض على أحد أحاد الناس أو على الجمهور عامة .

٢ - المحل

١٢٢ - تقع الجريمة المنصوص عليها في كل من المادة ٣٠ أ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨١ والمادة ٢٢٩ عقوبات على الأشياء الآتية :

(١) علامات وطوابع مصلحة الضرائب ، ويقصد بها طوابع وعلامات الدمغة . ويعتبر كذلك كل ما يصلح لاعتباره بذاتها وسيلة

لتحصيل ضريبة الدمغة ، فينتطوى تحتها طوابع الدمغة المشتقة بذاتها
والدمغات المطبوعة على الأوراق المعدة لتشديد ضريبة دمغة الاتساع .

ولا يعد من قبيل العلامات والطوابع تصريح مصلحة الضرائب
باستعمال الآلة المعدة لدفع الأوراق أو نماذج مصلحة الضرائب المعدة
لتقديم الاقرارات عليها .

(٢) علامات وطوابع البريد :

وقد سبق أن قلنا أن المشرع الضريبي لا يحصى بحسب الأصل
سوى المصلحة الضريبية الوطنية ما لم ينص على خلاف ذلك . ومن
قبيل هذا الاستثناء ما نصت عليه المادة ٢٢٩ عقوبات من امتداد
الحماية المنصوص عليها في هذه المادة إلى علامات وطوابع البريد
والتلغراف في البلاد الداخلة في اتحاد البريد ، وكذا قسائم المجاوبة
الدولية البريدية .

استبعاد آلة الختم والتأشير : لما كان المشرع قد أفصح على
ما يبين من نص المادة ٣٠ أ من قانون الدمغة والمادة ٢٢٩ عقوبات على
أن محل الجريمة هو مطبوعات أو نموذجات فإنه لا يدخل في نطاق
التجريم آلة التمغة أو العلامة ، وكذا مجرد تأشيرة قسم ضريبة الدمغة
بما يفيد أداء هذه الضريبة في بعض الأحوال .

المبحث الثاني الركن المعنوي

١٢٣ - الجريمة المنصوص عليها في المادة ٢٠٦ عقوبات :
نصت المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات على أنه يعاقب بالأشغال
الشاقة المؤقتة أو السجن كل من قلد أو زور أختام أو تمغات أو علامات

أحد المصالح أو إحدى جهات الحكومة وكذا كل من استعمل هذه الأشياء أو أدخلها في البلاد المصرية مع علمه بتقليدها أو بتزويرها .
ومن المقرر أن هذه الجريمة تستلزم توافر القصد الجنائي .
ولا يكفي مجرد القصد العام بل يتعين توافر القصد الخاص وهو أن يكون لدى مرتكبها نية إستعمال الشيء المقلد أو المزور إستعمالا ضارا^(١) .

١٢٤ - صورة الركن المعنوي في الجريمة محل البحث

من المقرر أن هذه الجريمة من الجرائم العمدية ، فيتعين توافر القصد الجنائي العام لقيامها ، إنما تبدو صعوبة البحث في مدى اشتراط توافر القصد الخاص أسوة بالمادة (٢٠٦) عقوبات ، فذهب رأى إلى أن هذه الجريمة لا تستلزم قصدا جنائيا خاصا كالذى تتطلبه المادة (٢٠٦) ، بل يكفي أن يرتكب الجاني الفعل المنصوص عليه عن عمد وإرادة وأن عبارة « صنع المطبوعات أو النماذج المشابهة » لا يفيد ضرورة توافر نية الغش ، بل قد يكون لأغراض مشروعة في الأصل .
وأن الشارع عاقب على هذه الجريمة لما عساه أن يقع من الضرر بسبب إختلاط الطوابع والأوراق الصحيحة بالمطبوعات أو النماذج المشابهة وتعذر التمييز بين النوعين على بعض الناس .

وذهب رأى آخر^(٢) إلى ضرورة توافر القصد الجنائي الخاص في الجريمة المنصوص عليها في المادة (٣٠) أ من قانون الدفعة والمادة ٢٢٩

(١) انظر جندى عبد الملك - جزء ٢ - ص ٣٤٥ رقم ١٢ .

(٢) السيد مصطفى السيد - جرائم التزوير - طبعة ١٩٥١ ؛ عمود مصطفى - القسم الخاص - طبعة ١٩٥٨ ؛ عل راشد المرجع السابق - ص ١٤١ ؛ عمود ابراهيم اسماعيل - شرح جرائم الاعتداء على النفس والتزوير - طبعة ١٩٤٨ - ص ١٨٣ .

عقوبات ، استناداً إلى أنه لا محل للقول بأن لفظ « صنع » التي استعملها المشرع في هاتين المادتين تغاير لفظي « تقليد وتزوير » الواردتين في المادة ٢٠٦ عقوبات - وذلك لأن الصنع لا يخرج عن كونه تقليداً للشيء الصحيح ، وهو ما أفصح عنه المشرع صراحة فيما عبر عنه الأوراق المقلدة ، وأنه لو أراد المشرع العقاب على التقليد مجرداً عن نية الغش لنص على ذلك صراحة كما فعل في المادة ٢٠٤ مكرراً (أ) من قانون العقوبات . إذ نصت على معاقبة كل من صنع أو باع أو زرع أو حاز بقصد البيع أو التوزيع لأغراض ثقافية أو علمية أو صناعية أو تجارية قطعاً معدنية أو أوراق مشابهة في مظهرها للعملة المتداولة في مصر أو الأوراق البنكنوت المالية التي أذن بإصدارها قانونا إذا كان من شأن هذه المشابهة إيقاع الجمهور في الغلط . هذا إلى ما جاء في تعليقات الحفائية على المادتين عقوبات قديم (المقابلتين للمادتين ١٩٢ و ١٩٣ عقوبات قديم) . وبالإضافة إلى ذلك فإن من يحمل الطوابع أو العلامات المقلدة في الطريق للبيع أو يوزعها لا يفعل ذلك إلا إذا كانت قد توافرت لديه نية الغش .

وخلاصة هذا الرأي أن الجريمة موضوع البحث هي ما يتعين فيه توافر القصد الخاص ، وعندئذ يتعين توقيع عقوبة الجنبعة المنصوص عليها المادة (٣٠) من قانون الدمغة والمادة ٢٢٩ عقوبات كاستثناء للعقوبة المنصوص عليها في المادة (٢٠٦) عقوبات .

وأخيراً سنحت الفرصة أمام محكمة النقض لكي تدلي برأيها في هذا الخلاف فقضت في حكم لها .^(١) « إن طوابع الدمغة وإن كانت من علامات إحدى المصالح الحكومية التي تعاقب على تقليدها المادة ٢٠٦ من قانون العقوبات والمادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ (القانون القديم) إلا أن القصد الجنائي الذي يتطلبه نص المادة (٢٠٦) عقوبات يختلف عن القصد الجنائي الذي تتطلبه المادة ٢٧ من

(١) نقض ٣ فبراير سنة ١٩٥٩ - مجموعة الأحكام ص ١٠ - ص ١٥٥ ورقم ٣٣ .

القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، فالقصد الجنائي في المادة (٢٠٦) قصد خاص هو العلم بتجريم الفعل ونية استعمال الشيء المقلد أو المزور استعمالاً ضاراً بمصلحة الحكومة أو بمصلحة الأفراد وهو مفترض من التقليد أو التزوير ، أما القصد الجنائي في المادة الأخرى الخاصة بعلامات الدمغة فقصد عام وهو مجرد العلم بالتقليد أو التزوير دون إذن الجهات المختصة ، ولو كان ذلك لأغراض ثقافية أو علمية أو فنية أو صناعية ، مما لا يتوافر به القصد الجنائي المنصوص عليه في المادة ٢٠٦ من قانون العقوبات ، والمادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ هي من قوانين البوليس المقصود بها توقي تداول هذه الدمغات في ذاته دون أن يلابس هذا التداول نية الغش أو باعث آخر غير مشروع ، يدل على ذلك المقارنة بين الألفاظ والعبارات المنصوص عليها في المادتين ، فالشارع قد استعمل في المادة ٢٠٦ عقوبات لفظ « قلد » و « زور » و « استعمل » بينما هو في المادة الأخرى قد استعمل ألفاظاً أخرى غيرها هي « صنع » أو « حل » أو « وزع » أو « عرض للبيع » مطبوعات أو نموذجات مهما كانت طريقة صنعها تشابه ببيتها الظاهرة طوابع الدمغة ، كما يدل على ذلك أن المشرع أضاف المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ومثيلتها المادة (٢٢٩) من قانون العقوبات لمواجهة حالة خاصة عبر عنها في بعض المذكرات التفسيرية لهذه القوانين لم تكن تدخل في نطاق المادة ٢٠٦ عقوبات وهي تداول تلك الدمغات والطوابع حتى ولو لم يكن صنع نماذجها مقصوداً به استعمالها استعمالاً ضاراً بمصلحة الحكومة أو الأفراد .

لما كان ذلك ، وكان حاصل ما تقدم أن المادة (٢٠٦) عقوبات هي الأصل وهي تقضى بعقوبة الجنائية على تقليد طوابع الدمغة متى كان حاصلها بنية الغش ، وهذه النية مفترضة تثبت بثبوت التقليد في ذاته ، أما المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم الدمغة فهي استثناء من هذا الأصل إذ تعاقب بعقوبة الجنحة على التقليد متى كان بريئاً من نية الغش وحصل بغير إذن وعلى الطاعن وحده

إثبات عكس هذا القصد المفترض ، وكان الحكم قد أثبت أن الطاعن قلد دمغات مصلحة الضرائب ليجريها مجرى الدمغات الصحيحة في التعامل وكان ذلك بنية الغش الذى يعتبر مفترضاً لا بنية استعمالها نموذجاً فنياً أو صناعياً أو تجارياً أو غير ذلك من الأغراض البريئة فى الأصل والى توجب تطبيق عقوبة الجنحة المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ وكان الطاعن لم يدفع أمام محكمة الموضوع بأن قصده من التزوير كان شيئاً مما ذكر ، وإنما قال قولاً عاماً عارياً عن دليله لعدم انطباق المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات على واقعة الدعوى مع أنه هى الأصل المنطبق - لما كان ما تقدم ، فإن الحكم إذ أعمل المادة المذكورة فى حق الطاعن يكون قد طبق القانون تطبيقاً صحيحاً . يضاف إلى كل ذلك أن الحكم أثبت أيضاً أن الطاعن قلد العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة على أوراق الدمغة وهى إحدى العلامات الخاصة بالحكومة والى يعاقب على تقليدها بالمادة ٢٠٦ من قانون العقوبات ، ومن ثم فلا مصلحة إذن للطاعن فيما أثاره ولا وجه لما ينعاه .

وخلاصة ما انتهت إليه محكمة النقض فى هذا الحكم :

(١) أن كلا من المادة (٢٧) من قانون الدمغة (القانون القديم) والمادة (٢٢٩) عقوبات هى من قوانين البوليس المقصود بها توقي تداول الدمغات والطوايع الأخرى حتى ولو لم يكن صنع نماذجها مقصوداً به استعمالها استعمالاً ضاراً بمصلحة الحكومة أو الأفراد .

(٢) يختلف القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات عن القصد الجنائى الذى تتطلبه الجريمة موضوع البحث .

(٣) العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة

على أوراق الدمغة هي احدى العلامات الخاصة بالحكومة التي يعاقب على تقليدها بالمادة (٢٠٦) عقوبات .

١٢٥ - رأينا في الموضوع

بالنسبة إلى اعتبار الجريمة المنصوص عليها في المادة (٣٠) من قانون الدمغة والمادة (٢٢٩) عقوبات من قوانين البوليس هو أمر يعوزه تحديد وجه علاقة هذه الجريمة بقانون البوليس . فهذا القانون الأخير لا يسأل الجاني عن مسلك شخصي معيب في ذاته بقدر ما يسأل عن الضرر أو الخطر الذي حاق بالمجتمع بسببه ، ولهذا فان الصفة الموضوعية للركن المادى تغلب في جرائم البوليس على الصفة الشخصية للركن المعنوى ، مما يترتب معه افتراض الإثم بمجرد ارتكاب الجريمة .

ولما كانت الجريمة موضوع البحث هي من جرائم قانون العقوبات التي يعتمد تجريمها على ما للدولة في سلطة العقاب لا سلطة البوليس . فإنه يتعين توافر الركن المعنوى لقيامها ^(١) . وهو ما أكدته محكمة النقض اذا استلزمت في جريمة التقليد توافر القصد الجنائى العام . ومن هذه الوجهة لا علاقة لهذه الجريمة بقانون البوليس ، وكل من هنالك أنه لما كانت المصلحة التي يرمى المشرع إلى تحقيقها من تجريم هذا الفعل هي مجرد توقي تداول الطوايع خشية الإضرار بمصلحة الدولة وفقا لما قالته محكمة النقض - هي من بين المصالح التي تستهدفها سلطة البوليس ، فإن هذا هو ما يبرر فقط اعتبار النص الذي يقرر هذه الجريمة من قانون البوليس . والخلاصة ان اعتبار الجريمة محل البحث من جرائم البوليس هو أمر يعوزه الدقة .

أما عن اختلاف القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) عقوبات عن القصد الجنائى في هذه الجريمة فنرى أن القانون لم

(١) ديلوجو - قانون العقوبات الضريبي - المرجع السابق - ص ٥٨ رقم ٢٢ .

يستهدف من المعاقبة على هذه الجريمة ما يترتب عليها من الإخلال بالثقة في أختام الدولة وعلاماتها ، فذلك أمر تكفلت به المادة (٢٠٦) عقوبات ، وإنما استهدف من ذلك حماية المصلحة الضريبية من تعريضها خطر استعمال الطوايع أو العلامات المقلدة كوسيلة للوفاء بالضريبة . ولما كان الأصل في الجرائم الضريبية كما سبق أن بينا هو أن القانون فيها لا يعتد بالمسلك الشخصى للجاني إلا إذا نص على عكس ذلك كما هو الحال في جرائم التهريب الجمركى - فإنه لا وجه لاشتراط القصد الجنائى في هذه الجريمة كصورة لركنها المعنوى ، بل يكفى يتوافر الخطأ فيها عمديا كان أو غير عمدي .

إلا أنه يلاحظ أن تقليد الطوايع أو العلامات لا يتصور وقوعه إلا بفعل عمدي ، ولذا يجب الوقوف عند حد القصد العام الذى يقتضيه فعل التقليد ، ولا محل بعد ذلك للتوغل في شخصية الجاني والبحث في نواياه عن القصد الجنائى الخاص .

على أنه لما كان التقليد يفترض معه توافر قصد الغش فإنه يتعين على المتهم حتى يفلت من تطبيق المادة (٢٠٦) عقوبات أن يثبت انتفاء هذا القصد .

أما غير ذلك من صور هذه الجريمة وهى الحمل في الطرق للبيع أو للتوزيع أو العرض للبيع فنحن نرى أنه لا محل فيها لاشتراط القصد الجنائى بعنصره تطبيقا لما قلناه بشأن الركن المعنوى في الجرائم الضريبية . وعلى ذلك فإذا سلم شخص إلى آخر طوايع بريد أو دفعة مقلدة لبيعها أو توزيعها لحسابه فضبط هذا الأخير أثناء حملها في الطرق للبيع أو أثناء توزيعها أو عرضها للبيع دون أن يعلم بحقيقتها فإنه يعتبر مقترفا للجريمة الضريبية موضوع البحث .^(١) ووجه الخطأ في الفعل

(١) وهو أمر متصور خلافا لما ذهب إليه الرأى الثانى من أن هذه الأفعال لابد أن تكون مقترنة بالقصد الخاص .

الذى ارتكبه الجاني أنه لم يبذل قسطا وافرا من الاحتياط والتحرز فلم يتبين كنه الطوابع أو العلامات التى يحملها أو يوزعها أو يعرضها للبيع . ويمكن القول بناء على ذلك أن الدولة وقد عهدت إلى مكاتب البريد ببيع طوابع الدمغة والبريد فإن القانون قد ألقى واجبا على الأشخاص الذى يقومون بهذه المهمة فى التحقق من صحة هذه الطوابع . أما إذا أثبت المتهم أن تقليد الطوابع كان بدرجة كبيرة من الإتقان بحيث لا يمكن لغير الخبراء كشف حقيقته انتفى الخطأ المنسوب إليه .

وإذا اقترنت هذه الجريمة بالقصد الجنائى الخاص فانه يتعين عقاب المتهم بالمادة (٢٠٦) من قانون العقوبات .

ويلاحظ أن مشروع قانون العقوبات الموحد قد نص فى المادة (٣٩٢) على أن « من قلد أو زيف أو زور ورقا مدموغا أو طوابع الخزانة أو طوابع البريد بقصد استعمالها فى وجه غير مشروع أو زوجها مع علمه بأمرها يعاقب بالاعتقال المؤقت مدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها . وهذه الجريمة من الجرائم العمدية التى يتعين لتوافرها تحقق القصد الجنائى الخاص » .

وأخيرا فإن محكمة النقض فى حكمها الأخير قد استطردت قائلة بأن العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة على أوراق الدمغة هى من العلامات الخاصة بالحكومة التى يعاقب على تقليدها بالمادة (٢٠٦) عقوبات .

وهذا القول محل نظر ولا فائدة منه ذلك أن تقليد طوابع الدمغة يقتضى بالضرورة تقليد العلامة المائية المشار إليها والمطبوعة على أوراق الدمغة . فإذا ما جاءت المادة ٢٧ / ١ من قانون الدمغة القديم وعاقبت على تقليد أوراق الدمغة فان حكمها يسرى بالضرورة على تقليد العلامة المائية المطبوعة على هذه الأوراق ، والقول بغير ذلك لا يتفق مع معنى التقليد الذى عاقب عليه القانون .

ولا فائدة من هذا التمييز ذلك أنه لا يتصور أن يختلف قصد الجاني في تقليد طابع الدمغة عن قصده في تقليد العلامة المائية التي هي جزء من هذا الطابع المقلد ، فمضى انتفى القصد الخاص لدى الجاني ، تعين عدم تطبيق المادة (٢٠٦) عقوبات سواء بالنسبة إلى تقليد الطابع أو العلامة المائية .

١٢٦ - العقوبة

يعاقب على هذه الجريمة بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تتجاوز مائة وخمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين .

إلا إذا توافر القصد الجنائي الخاص لدى الجاني فانه في هذه الحالة يعتبر مرتكبا للجريمة المنصوص عليها في المادة (٢٠٦) عقوبات فضلا عن هذه الجريمة ، مما يولد تعددا معنوياً للجريمتين يتعين معه عقاب الجاني بعقوبة الجريمة الأشد (المادة ٢٠٦ عقوبات) .

وقد قضى إن كل ما تشترطه المادة ١٠ من الجدول الثالث الملحق بالقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ لاستحقاق الدمغة عن الاعلانات هو أن تكون الاعلانات مما يوزع باليد . فمضى كان الحكم قد أثبت ذلك على المتهم بناء على اعتبارات أوردها ، ولم يكن المتهم قد سدد رسم الدمغة المستحق ، فإنه يكون مستاهلاً للعقاب .^(١)

وان القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بتقرير رسم الدمغة إذ نص في المادة ٢٠ منه على معاقبة كل من يخالف احكامه بالغرامة وإذا أوجب في المادة ٢٣ على القاضى ان يحكم على جميع من اشتركوا في المخالفة علاوة على الغرامة بدفع قيمة الرسوم المستحقة والتعويضات للخرزانة على ألا يقل مقدار التعويض عن ثلاثة امثال الرسوم المهربة

(١) جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٤٨ طعن رقم ٧٥٥ سنة ١٨ ق

ولا يزيد على عشرة أمثالها انما قصد ان مخالفة أى حكم من احكامه هو والجدول الملحق به تستوجب حتما الحكم على المخالفات بدفع الرسم والتعويضات مقدرة في دائرة الحدود المذكورة . وذلك في كل الأحوال بلا ضرورة لدخول الخزانة في الدعوى وبغير حاجة لاثبات أى ضرر معين وقع عليها . وما ذلك إلا لأن التعويضات في هذا المقام ليست - كما هو مفهوم اللفظ في لغة القانون - مقابل ضرر نشأ عن الجريمة بالفعل بل هي في الحقيقة والواقع ينطوى فيها جزاء جنائي رأى الشارع من الضروري ان يكمل به الغرامة في الجرائم الخاصة بالقانون المذكور هو والقوانين الأخرى التى على شاكلته . وهذا هو ما يقتضيه نص القانون على الوجه المتقدم وهو الذى تؤيده الأعمال التحضيرية والمناقشات التى جرت في البرلمان عند وضعه فانها صريحة في الدلالة على ان هذه التعويضات ليست - مجرد تضمينات مدنية فحسب بل هي أيضا جزاءات تأديبية لها خصائص العقوبات من جهة كونها تلحق الجاني مع الغرامة ابتغاء لتحقيق الغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها في الردع والزجر وإذن فمن الخطأ أن تكتفى المحكمة بالحكم على المتهم في جريمة استعمال دراجة من غير وضع لوحة عليها تدل على تسديد رسم الدفعة بالغرامة دون الزامه في ذات الوقت بالتعويضات المشار اليها في المادة ٢٣ من القانون السابق الذكر .^(١)

وقضى إن المادة ٢٣ من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بتقرير رسم الدفعة إذ نصت على انه « علاوة على الجزاءات المتقدم ذكرها يحكم القاضى بدفع قيمة الرسوم المستحقة والتعويضات للخزانة . . الخ » . قد أوجبت على القاضى كلما أوقع عقوبة الغرامة على المتهم بمقتضى المادة ٢٣ من هذا القانون على الجريمة التى وقعت منه أن يحكم - ولو من تلقاء نفسه - بالتعويضات المذكورة بلا قيد ولا شرط سوى مراعاة حدودها الواردة في النص . فإن التعويضات في معنى هذا القانون ليست مجرد تضمينات مدنية صرفا بل هي أيضا جزاء له

(١) جلسة ١٢ / ٥ / ١٩٤١ طعن رقم ١٤٥٨ سنة ١١ ق

خصائص العقوبات من جهة أنها تلحق الجاني مع عقوبة الغرامة ابتغاء تحقيق لغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها في الردع والزجر فهي مزيج من الغرامة والتضمينات ملحوظ فيها غرضان : تأديب الجاني على ما وقع منه مخالفا للقانون وتعويض الضرر الذي تسبب في حصوله برصد ما يتحصل منها لحساب مصلحة الضرائب على وجه التخصيص . ولذلك فهي في صدد علاقة النيابة العمومية بها تعد من قبيل العقوبات فلا يشترط ليقاعها ان يتدخل من يدعى الضرر ويقيم نفسه مدعيا مدنيا في الدعوى وهي كعقوبة متروك للقاضي تقديرها في الحدود التي رسمها له القانون على مقتضى ما يترأى له من ظروف كل دعوى . (١)

وإن القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ نص في المادة ٢١ منه على معاقبة كل من يقبل ورقة لم يسدد عنها رسم الدمغة المقرر بمقتضى هذا القانون بغرامة مع أداء الرسوم المستحقة ، ثم نص في المادة ٢٣ على أن يحكم القاضي ، علاوة على الجزاءات المتقدم ذكرها ، بدفع ثلاثة أمثال الرسوم المهربة . وإذ كان هذا القانون لم يوجب ليحقق الجريمة المشار إليها توفر قصد خاص بل هي تنم بمجرد عدم دفع الرسم في الحالات التي بينها وكان حين حدد عقوبة مرتكبها لم يفرق في هذا الشأن بين حالتي الغرامة والجزاءات الاضافية ، مما مفاده أنه كلما أدين محمول بها وحقت عليه الغرامة حقت عليه أيضا تلك الجزاءات ، فإن التفرقة بين الحالتين لمجرد نعت القانون الرسوم التي لم تدفع بأنها مهربة لا يكون لها من سند يبررها . (٢)

جرى قضاء قضاء هذه المحكمة بان عبارة « الحكم بثلاثة أمثال الرسوم غير المؤداة » الواردة في المادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص برسوم الدمغة لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى

(١) جلسة ٣٠ / ١٢ / ١٩٤٠ طعن رقم ٢٦١ سنة ١١ ق

(٢) جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٤٨ طعن رقم ١٦٦٧ سنة ١٨ ق

معنى مثيلاتها في القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم ، فهذه الزيادة التي يحكم بها هي من قبيل التعويض للدولة في مقابل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع عليها بسبب مخالفة الممول للقانون ، ومن ثم فانه يكون في غير محله القول بان هذه الزيادة لا يحكم بها الا إذا كانت الرسوم المستحقة لم تؤد كلها أو بعضها إلى حين رفع الدعوى العمومية .^(١)

كما قضى أنه : متى كان الحكم إذ قضى برفض الدفع بعدم قبول الدعوى لمضى ثلاثة أشهر على علم مصلحة الضرائب بوقوع الجريمة دون التقدم بالشكوى للنيابة العمومية أقام قضاءه على أن المادة ٢٨ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص بتقرير رسم الدمغة . إذ علفت رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ إجراءات فيها على مطلب مصلحة الضرائب ، إنما تهدف إلى حماية مصلحة الخزنة العامة والتي تتمثل في التيسير على الصلحة في اقتضاء حقوقها من الممولين الخاضعين لأحكام قانون الدمغة مع قيام حسن التفاهم بينها وبينهم ، وان هذه الحالات تغاير الحالات المنصوص عليها في المادة الثالثة من قانون الاجراءات الجنائية لأن الأولى تمس الجريمة فيها الصالح العام بينما تمس الثانية صالح المجنى عليه الشخصي ، ورتب الحكم على ذلك أن جريمة الامتناع عن تسديد رسم الدمغة في الميعاد تظل قائمة ويبقى حق رفع الدعوى فيها ثابتا مادام أنها لم تسقط بمضى المدة المقررة قانونا في المادة (١٥) من قانون الاجراءات الجنائية - فإن ما قرره هذا الحكم هو صحيح في القانون .^(٢)

وإن المادة (١٣) من المرسوم الصادر في ٢٧ يونيه سنة ١٩٤٥ الخاص برسم الانتاج والاستهلاك على القداحات تقضى بأن يأمر القاضي دائما بمصادرة القداحات . وعلاوة على المصادرة تظل الرسوم

(١) جلسة ١٣ / ٤ / ١٩٥٤ طعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق

(٢) جلسة ١٣ / ٤ / ١٩٥٤ طعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق

مستحقة بأكملها عن البضائع المصادرة . وإذن فمضى كانت الدعوى قد أقيمت على المتهم لأنه عرض للبيع قداحات غير مدغومة بختم مصلحة الانتاج الدال على سداد الرسم ، وكان الحكم قد دان المتهم وأغفل القضاء بالرسم المستحقة ، فإنه يكون قد خالف القانون ، أما التعويض فقد جعله القانون جوازياً .^(١)

مضى كان الثابت أن المحكمة بدرجتها لم تطلع على المحررات المضبوطة والتي ينازع المتهم في اعتبارها عقوداً مما يستحق عليه رسم دمغة الاتساع ، وكان هذا الاطلاع لازماً لمعرفة نوع هذه المحررات ومقدار الضريبة المستحقة عليها بمقتضى القانون ، وكان الحكم فيها انتهى اليه من أن تلك المحررات هي عقود مبرمة بين الشركة التي يمثلها المتهم وبين العملاء لم يورد الأسانيد التي تبررها انتهى اليه ، فانه يكون مشوباً بالقصور ، ويتعذر معه على محكمة النقض أن تراقب صحة تطبيق القانون .^(٢)

وان القصد الجنائي الذي يتطلبه نص المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات عن القصد الجنائي الذي يتطلبه المادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، فالقصد الجنائي في المادة ٢٠٦ قصد خاص هو العلم بتحريم الفعل ونية استعمال الشيء المقلد أو المزور استعمالاً ضاراً بمصلحة الحكومة أو بمصلحة الأفراد ، وهو مفترض من التقليد أو التزوير ، وعلى المتهم وحده اثبات عكس هذا القصد أما القصد الجنائي في المادة الأخرى الخاصة بعلامات الدمغة فقصد عام هو مجرد العلم بالتقليد أو التزوير دون إذن الجهات المختصة ، ولو كان ذلك لأغراض ثقافية أو علمية أو فنية أو صناعية ، مما لا يتوافر به القصد الجنائي المنصوص عليه في المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات .^(٣)

(١) جلسة ١ / ٤ / ١٩٥٢ طعن رقم ٨٣٤ سنة ٢١ ق .

(٢) الطعن رقم ١٤٣١ سنة ٢٦ ق - جلسة ٩ / ٤ / ١٩٥٧ س ٨ ص ٣٧٧ .

(٣) الطعن رقم ١٢٢٧ سنة ٢٧ ق - جلسة ٣ / ٢ / ١٩٥٩ س ١٠ ص ١٥٥ .

وأن مؤدى نص المادة الأولى من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ والمواد ١ و١٣ و١٥ من الجدول رقم ٣ الملحق بهذا القانون ، أن المشرع فرض رسم الدمغة المقررة على كافة الاعلانات والاختبارات والتبليغات وما يشاكلها مما نص عليه في تلك المواد ، سواء كانت حكومية أو خاصة بافراد الناس ، واستثنى من ذلك ما يصدر منها عن السلطات العمومية باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة ، ومن ثم فإن الاعلانات وغيرها التي تصدر من الهيئات الحكومية عن أعمال خاصة لا تتصل بأعمال السيادة تكون خاضعة لرسم الدمغة ، وقد جاءت المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية للقانون الصادر بها القرار رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٢ منفذة لمواد القانون السالفة ومبينة نوع الاعلانات العامة المعفاة من رسم الدمغة وطبيعتها وهي الاعلانات والاختبارات العلنية التي تصدر من البرلمان بمجلسيه والحكومة المركزية وفروعها بقصد اعلان أوامر السلطة العامة وما يتعلق بتنفيذ القوانين التي تمس الدولة بصفة مباشرة - أما الاعلانات والاختبارات العلنية التي تصدر من ممثلى السلطة التنفيذية بصفة أخرى ، كما لو حررت بصفتهم رؤساء مجالس بلدية أو قروية أو مجالس مديريات فانها تخضع لرسم الدمغة في كل الأحوال . ويقع عبء الالتزام بأداء هذه الرسم الى مصلحة الضرائب على عاتق صاحب الجريدة التي تقوم بهذه الاعلانات ، على أن يقوم هو من جانبه بتحصيلها من الجهات المعلنة .^(١)

وإن مفاد نص المادتين ٢٢ و٢٤ من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٤٦ : أن الشارع لم يقرر مصادرة المشغولات الذهبية أو الفضية غير المدموغة ، وهو اذ فعل ذلك لم يجعل أمر مصادرتها منوطا بالقواعد العامة الواردة بالمادة (٣٠) من قانون العقوبات بل قرر بشأنها نظاما خاصا من مقتضاه حفظها على ذمة الدعوى حتى اذا ما صدر حكم نهائى - تقرر حق استردادها بعد دمجها اذا ثبت أنها من أحد العبارات

(١) الطعن رقم ٢٥٥٦ سنة ٣١ ق - جلسة ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٢ من ١٣ ص ٦٩٤

القانونية ، وبعد كسرها واستيفاء الرسوم والمصاريف المستحقة ان لم تكون كذلك .^(١)

وان مؤدى نص المادة ٢٨ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية - فى جريمة بيع طوابع دمغة سبق استعمالها - قبل صدور طلب كتابى من مصلحة الضرائب . وإذا كان هذا البيان من البيانات الجوهرية التى يجب أن يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن إغفاله يترتب عليه بطلان الحكم .^(٢)

ولا يغنى عن النص عليه بالحكم أن يكون ثابتا بالاوراق صدور مثل هذا الطلب من مصلحة الضرائب .

(١) الطعن رقم ٩١٢ سنة ٢٣ ق- جلسة ١٦ / ١٢ / ١٩٦٣ من ١٤ ص ٩٢٣
(٢) نقض فى ٨ / ١ / ١٩٦٨ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٩ ، ص ٣٧

الفصل الثاني

التزوير في الاقرارات الضريبية

١٢٧ - تمهيد ١٢٨ - الركن المادى ١٢٩ - المحل ١٣٠ - القصد الجنائى ١٣١ - الضرر ليس شرطاً ١٣٢ - العقوبة

١٢٧ - تمهيد

عاقب المشرع الضريبى على التزوير فى الاقرارات الضريبية ، مثال ذلك ما نص عليه فى المادة ٢٥ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على انه يعاقب بغرامة من خمسة جنيهاً إلى خمسين جنيهاً كل من صدرت منه اقرارات كاذبة فيها يتعلق بالديون على التركة بقصد التخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض ضريبة أيلولة على التركات .

أركان الجريمة

يتطلب العقاب على التزوير فى الاقرارات الضريبية ركناً مادياً هو الادلاء ببيانات غير صحيحة ، وعلا للجريمة هو الاقرارات والأوراق الضريبية الأخرى ، وقصداً جنائياً يتعين فيه توافر نية التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

١ - الركن المادى

١٢٨ - تغيير الحقيقة :

يتحقق بالادلاء ببيانات كاذبة فى الاقرارات وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التى تقدم تنفيذا للقانون الضريبى سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة الممول الاجتماعية وغير ذلك من البيانات التى تؤثر فى تحديد الضريبة أو استحقاقها .

ويجب أن يتم هذا التغيير بإحدى طرق التزوير المادى أو المعنوى التى نص عليها قانون العقوبات باعتباره القانون العام الذى يتعين الرجوع اليه عند كل نقص .

التزوير فى الاقرارات الضريبية :

من المقرر أن الكذب فى الاقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويرا معاقبا عليه - وذلك باعتبار أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقا خاصة لصاحب الاقرار ولا يتناول إلا مركزا شخصيا للمقر ولا يصلح لذلك سندا محتج به على الغير^(١) . على أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل فى الاقرارات الضريبية - وهى اقرارات فردية عرفية - فعاقب على التزوير فيها ، بالنظر أنه القى واجب الصلوق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديرا لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية .

(١) نقض ٢١ ابريل سنة ١٩٥٩ - مجموعة الأحكام من ١٠ - ص ٤٦٢ رقم ١٠٠ ؛ نقض ٢٧ يونيو سنة ١٩٣٢ . مجموعة القواعد جزء ٢ ص ٥٩٧ رقم ٣٦٣ .

٢ - المحل

١٢٩ - يجب أن يرد تغيير الحقيقة على الاقرارات الضريبية أو غيرها من الأوراق التي تقدم تنفيذا للقانون الضريبي .

وتنبه إلى انه يشترط لوقوع هذه الجريمة أن تقدم الاقرارات والأوراق الضريبية الأخرى إلى الادارة الضريبية - وذلك خلافا لما هو مقرر في جرائم التزوير من وقوع الجريمة بمجرد حصول التزوير ولو لم يستعمل المحرر المزور . وبعبارة أخرى فان التزوير الضريبي محل البحث لا تمتد اليه يد العقاب ما لم يقترن بالاستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الادارة الضريبية .

ويتربط على ذلك أن مبدأ تقادم هذه الجريمة يحسب من تاريخ تقديم الاقرارات إلى الادارة الضريبية لا من تاريخ التزوير .

٣ - القصد الجنائي

١٣٠ - هذه الجريمة عمدية يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائي .

فضلا عن القصد الجنائي العام يجب أن يثبت أن نية الجاني قد اتجهت إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها وهو ما يمثل القصد الخاص في الجريمة .

١٣١ - الضرر ليس شرطا

لا محل لتطلب الضرر شرطا مستقلا في هذه الجريمة - ذلك أن الضرر المحتمل يتوافر دائما في هذه الجريمة ، ويتمثل في تعريض

المصلحة الضريبية للخطر . ولا يشترط لتمام الجريمة أن يؤدي تقديم
الاقرار إلى التخلص من أداء الضريبة بالمعنى الذى سبق أن حددناه عند
دراسة جريمة الاحتيال الضريبى بوجه عام .

١٣٢ - العقوبة :

تختلف العقوبات المقررة لهذه الجريمة باختلاف التشريعات
الضريبية التى نصت عليها - فمثلا كان القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤
قبل الغائه يعاقب على هذه الجريمة بغرامة تماثل الضريبة الذى تعتمد
الجانى الخلاص منها بطريق الغش .

الباب الثالث

جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية

١٣٣ - تمهيد :

تتعدد الوسائل التي يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي وذلك بفرض الالتزامات التي من شأن تنفيذها أن يكفل للإدارة الضريبية التحقق من الواقعة المنشئة وصحة ربطها وضمان تحصيلها . وقد كان موضوع الرقابة الضريبية من بين الموضوعات التي تناولها بالبحث المؤتمر الدولي الثالث عشر بالتشريع المالي والضريبي المنعقد في مدريد سنة ١٩٥٩^(١) .

ومن أهم مظاهر تلك الرقابة ما يفرضه القانون الضريبي من واجب تقديم الاقرارات والاحطارات ، وتمكين موظفي الضرائب من الاطلاع وعدم اتلاف الأوراق الضريبية قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة في المطالبة بالضرائب وإلزام بعض الأشخاص من التحقق من الوفاء بالضريبة .

(١) أنظر العدد ٧٤ من مجلة التشريع المالي والضريبي - مارس سنة ١٩٦٠ .

النصوص القانونية :

عاقبت الفقرة الأولى من المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة ١٣٣ من هذه القانون .

كما عاقبت الفقرة الأولى من المادة ١٨٧ من هذا القانون بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه في حالة عدم تقديم الاقرار المنصوص عليه في المادتين ١٤٠ ، ١٤١ في الميعاد ، وفي حالة الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها في المادتين ١٤٤ ، ١٤٥ من هذا القانون .

كما نصت المادة ١٨٨ على ان كل محول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها إلى مصلحة الضرائب أو عن موافاتها بما طلبته من بيانات يحكم بالزامه بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي امتنع عن تقديمها وبغرامة تهيديية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها .

ولا يقف سريان الغرامة الا من اليوم الذي يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب على احد الدفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد مكنت من الاطلاع على النحو الذي قضى به الحكم ، وفي هذه الحالة يجوز للمحكمة أن تقيل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها .

وستقتصر فيما يلي على دراسة الجرائم الآتية :

- (أولا) جريمة الاخلال بواجب الإقرار .
- (ثانيا) جريمة الإمتناع عن تقديم الاوراق الضريبية .
- (ثالثا) جريمة إتلاف الاوراق الضريبية .
- (رابعا) جرائم عدم التحقق من الوفاء بالضريبة .

الفصل الأول

الإخلال بواجب الإقرار

١٣٤ - تمهيد

١٣٥ - الإقرار الضريبي

١٣٦ - الركن المادى

١٣٧ - الركن المعنوى

١٣٨ - العقوبة

١٣٤ - تمهيد

قلنا فيما سبق أن المشرع قد استعان ببعض الأشخاص الخاضعين لقانون الضريبة ففرض عليهم واجب مساعدة الإدارة الضريبية في التحقق من صحة تطبيق هذا القانون . ومن أهم مظاهر هذه المساعدة ما فرض عليهم من واجب تقديم الإقرارات .

١٣٥ - الإقرار الضريبي :

هو بيان يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية يقر فيه بثبوت الضريبة التي تساعد الإدارة على تعرف مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه .

ويتميز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام أن الممول يقدمه نزولا على نص القانون متضمنا بيانات معينة ، ملتزما بالصدق في كل ما يضمنه من بيانات ومؤيدا بالأوراق المؤيدة له . هذا بخلاف الإقرار في القانون العام إذ يصدر عن المقر بناء على مطلق تقديره دون أن يلتزم بمراعاة الصدق فيه أو تأييده بمستند ما .

ونرى - من ناحية أخرى - ضرورة تمييز الاقرار الضريبي عن
الاخطار الضريبي - إذ الأول لا يصدر إلا عن الممول نفسه وينصب على
البيانات اللازمة لتحديد مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه . أما
الإخطار الضريبي فإنه يتضمن الإبلاغ بواقعة معينة يوجب القانون على
الممول أو غيره إحاطة الإدارة الضريبية بها ، وهو ما نصت عليه المادة
٧٨ / من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ حين عاقب كل من تحالف عن
تقديم اخطار مزاوله النشاط .

ومن هذا يبين ان الاقرار يتميز عن الاخطار في أمرين :

(١) أنه يصدر من الممول بينما الاخطار قد يصدر من الممول أو غيره
(٢) أنه يتضمن البيانات الى تفيد في تحديد مدى خضوعه للضريبة
وربطها عليه بخلاف الاخطار الذي لا يتعلق إلا بواقعة معينة .

على ان القانون الضريبي لم يلتزم هذا المعيار في تحديد المقصود
بالاقرار أو الاخطار فنص على انه يعتبر من الاقرارات ما يعتبر في حقيقة
من الاخطارات .

والواقع من الأمر أن التمييز بين الاقرار والاخطار في القانون
الضريبي لا يتعدى النطاق النظري ، إذ هو لا يحقق أدنى فائدة علمية -
ذلك ان القانون يعاقب على عدم تقديم كل منهما في ميعاده المحدد كما
يعاقب على الكذب في أى منها .

وقد أوجب القانون تقديم الاقرار في ميعاد معين وعاقب على
عدم تقديمه أو التأخر في تقديمه عن الميعاد المحدد قانونا - فما هي أركان
هذه الجريمة ، وما عقوبتها .

وغنى عن البيان ان جريمة التخلف عن تقديم الاخطار اذ الاقرار
الضريبي هي حركة سلبية تتمثل في صورة الإمتناع أو التأخر في تقديم
عن الميعاد القانوني .

ركنا الجريمة

١ - الركن المادى

١٣٦ - الامتناع أو التأخر

يتمثل الركن المادى فى هذه الجريمة فى صورة الإمتناع عن تقديم الأقرار أو التأخر فى تقديمه عن الميعاد القانونى .

وقد سبق أن بينا أن الملتزم الضريبى هو وحده الذى يقع عليه عاتق الوفاء بهذا الالتزام فإذا وكل الى غيره مهمة الوفاء بهذا الالتزام فلم يحم به هذا الأخير فان ذلك لا يعفى الملتزم من اعتباره مخالفا للالتزام المفروض عليه .

وتطبيقا لذلك قضى بأن « الأقرار السنوى عن الأرباح والخسائر تقديمه واجب حتما على الممول المستول عن سداد الضريبة لا على مندوبه أو مديره أو مستخدمه » .^(١) وقضى بأن « الأقوال التى لم تصدر عن الممول نفسه - وإنما عن أخيه لا تعتبر إقرارا من الممول يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به »^(٢) .

ولا يشترط لصحة تقديم الأقرار أن يرد فى النموذج الذى حددته اللائحة التنفيذية للقانون ، فهذا النموذج قد أراد به القانون تنبيه الممول الى ما يجب استيفاءه من بيانات إلا انه ليس هناك فى القانون ما يحول دون تقديمه فى أية ورقة عادية مادام قد استوفى البيانات التى ينص عليها القانون^(٣) .

ولا يعفى الممول من تقديم الأقرار أن يتكشف له انه غير ملزم

(١) المحكمة الابتدائية المختلطة فى ٢٣ فبراير سنة ١٩٤٢ مجموعة السكرى ص ١٩٦ رقم ٧٦٩ .

(٢) استئناف مصر ٢٥ يناير سنة ١٩٤٥ مجموعة السكرى ص ٢١٧ رقم ٨٧٨ .

(٣) انظر الأقرار فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للأستاذ محمد بلر الدين بمجلة التشريع المالى والضريبى المجلد ٧١ ص ٩٦ - ٩٧ .

بأداء الضريبة - بأن تتبين الشركة المساهمة - مثلاً - ان ممتلكاتها المالية قد انتهت بالخسارة .^(١) أو يتبين الوارث أن التركة معفاة من الضريبة .

ويجوز للممول العدول عن الاقرار الذى قدمه واستبدله باقرار آخر طالما تم ذلك فى الميعاد القانونى لتقديم الاقرار .

ويجب تقديم الاقرار الى الادارة الضريبية المختصة ، فلا عبرة بما يقدم من اقرارات الى غير هذه الادارة^(٢) ، إلا اذا أحييت الاقرارات الى الجهة المختصة ، وعندئذ يحتسب ميعاد تقديم الاقرار من تاريخ وصوله الى هذه الجهة الأخيرة .

وإذا امتنع الممول عن تقديم الاقرار أو تأخر فى تقديمه ثم أوفى بالضريبة المستحقة ، فإن هذا الوفاء لا يحول دون وقوع الجريمة

٢ - الركن المعنوى

١٣٧ - هذه الجريمة من الجنح المخالفات - فلا يلزم لتحقيقها توافر القصد الجنائى ، وإنما تقع الجريمة بمجرد الخطأ غير العمدى .

وعلى ذلك فليس للممول أن يدفع التهمة المسندة اليه بأنه قد اطمأن إلى وكيلة فى تقديم الاقرار نيابة عنه فلم يقدمه هذا الأخير ، أو انه قد اخطأ فى احتساب الميعاد دون أن يقصد التأخر فى تقديم الاقرار .

العقوبة

١٣٨ - وردت هذه الجريمة فى كثير من التشريعات الضريبية ، واختلفت العقوبات المقررة لها باختلاف هذه التشريعات .

(١) حسين خلاف - الوجيز - ص ١٦٠ - رقم ٢١٤ .

(٢) محمد بدر الدين حسن - المقال السابق - ص ٧٣ .

وقد نصت المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على انه يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاوله النشاط (قد يكون تجار أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو غير تجارى) طبقا للمادة ١٣٣ من هذا القانون .

كما عاقبت الفقرة الثانية من المادة ١٨٧ من القانون المشار إليه بالغرامة التى لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه إذا لم يقدم الممول الخاضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية إقرارا بنياة مقدار أرباحه أو خسائره .

وكذا إذا لم يقدم الممول الذى يزيد مجموع صافى إيراداته الكلية السنوية الخاضعة للضريبة على حد الاعفاء - إقرارا بمجموع إيراداته .
(المادة ١٠٢)

الفصل الثانى

الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

١٣٩ - تمهيد ١٤٠ - الركن المادى ١٤١ - المحل ١٤٢ - الركن
المعنوى ١٤٣ - العقوبة

١٣٩ - تمهيد :

بينما فيما تقدم أن القانون قد خول موظفى الإدارة الضريبية
المتتمتعين بصفة الضبط القضائى سلطة الاطلاع على الدفاتر
والمستندات وغيرها من الأوراق الضريبية .

وتأكيدا لهذه السلطة وحتى تباشر الإدارة الضريبية سلطتها فى
الرقابة الضريبية أوجب القانون الضريبى على من يحوز الأوراق
الضريبية التى يرغب مأمور الضرائب فى الاطلاع عليها أن يقدمها إليه
عند طلبها وعاقب على الإمتناع عن تقديمها . ومن أمثلة التشريعات
التي نصت هذه الجريمة القانون رقم ٥٧ سنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧ / ٣)
والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) .

وسندرس فيما يلى أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة لها .

أركان الجريمة (١) الركن المادى

١٤٠ - الامتناع : يتعين على من يحوز الأوراق الضريبية المراد

الاطلاع عليها أن يقدمها إلى مأمور الضرائب عند كل طلب . ويتحقق الإمتناع بعدم تقديم هذه الأوراق عند طلبها ولو لم يسبقه اعلان سابق . ولا يجوز دون وقوع الجريمة أن يطلب المتهم من مأمور الضرائب الاطلاع على هذه الأوراق بعد سبق امتناعه عن تقديمها إليه .

ويعتبر امتناعا عن تقديم الأوراق الضريبية أن يغلق الممول محله في التاريخ الذي حدده مأمور الضرائب للاطلاع عليها . وقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بأنه يعد امتناعا أن يغلق الممول باب منشأته في التاريخ الذي حدده له مندوب الإدارة الضريبية للاطلاع^(١) .

ويشترط أن يتم الاطلاع في المكان الذي توجد به الأوراق المراد الاطلاع عليها وفي أثناء ساعات العمل العادى .

والمراد بساعات العمل العادى أوقات العمل بالنسبة إلى المنشأة أو الشخص الذى ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها فى الاطلاع لديه^(٢) . لا أوقات العمل العادى للإدارة الضريبية .

وإذا وجه مأمور الضرائب خطابا إلى الممول باحضار دفاتره ومستنداته الضريبية إلى مكتبه بالإدارة أو طالبه بتقديمها إليه فى غير الساعات المحددة لعمله ، فامتنع الممول عن تقديم هذه الأوراق لا يعد هذا الإمتناع جريمة .

٢ - المحل

١٤١ - يجب أن يرد الإمتناع المذكور على الدفاتر التى يقضى قانون التجارة أو غيره من القوانين بامساكها وغيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقه بها وأوراق الايرادات والمصروفات .

(١) راجع مجلس الدولة الفرنسى فى ١٠ يولييه سنة ١٩٥٧ دالرز ١٩٥٨ . رقم ٢٠ .

(٢) مرسى فهمى - الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - سنة ١٩٥٦ - جزء ٢ ص ٥٥ .

أما القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) فإنه يتعين تطبيقاً له أن يرد الامتناع على الدفاتر والسجلات والأوراق المالية ومستندات الإيرادات والمصروفات والحسابات والمحركات أو الأشياء الخاضعة لضريبة الدمغة .

فلا عقاب على الإمتناع عن تقديم أوراق أخرى غير التي أوجب القانون تقديمها . مثال ذلك : الإمتناع عن تقديم أوراق شخصية لا علاقة لها بتنفيذ أحكام القانون الضريبي .

٣ - الركن المعنوي

١٤٢ - هذه الجريمة عمدية ، يتعين فيها توافر القصد الجنائي العام . فيلزم أن يعلم الجاني بأن الإدارة الضريبية قد طلبت منه تقديم الأوراق التي امتنع عن تقديمها وأنه يجوز فعلاً هذه الأوراق .

ويتعين أن تتجه إرادته إلى هذا الإمتناع ، فإذا سرق أو فقدت أو أخفيت الأوراق المطالب بتقديمها مما حال بين المتهم وبين تقديمها ، لا يمكن نسبة الامتناع إليه .

١٤٣ - العقوبة :

يعاقب على هذه الجريمة في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧ / ٣) بالغرامة التي لا تقل عن مائتي جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه ، وفي القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) بالغرامة التي لا تقل عن عشرة جنيهات ولا تزيد على مائتي جنيه^(١) .

(١) قضت محكمة القاهرة الابتدائية بضرورة التمييز بين الامتناع أصلاً ولو بسوء نية عن تقديم الدفاتر وبين الامتناع بعد تقديم الدفاتر وبعد للمحاسبة وريط الضريبة عمداً بسوء نية أيضاً لستر جرمته ، فبينما يحكم على الممتنع ابتداءً بالغرامة وبالتهديدات المالية مع تعرضه لتقدير أرباحه تقديرًا مبالغاً فيه إذا لم يقدم دفاتره ، فإن الواجب في هذه الحالة ضبط جسم الجريمة .

وقد نص القانون الأول في المادة (٨٨) على أنه فضلاً عن الغرامة المذكورة يحكم على الجناة بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي لم يقدموها وبتهديدات مالية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها . ولا يقف سريانها إلا من اليوم الذي يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الإطلاع الذي قضى به الحكم .

على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيما يتعلق بالإطلاع فإنه يجوز للمحكمة دائماً بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها^(١).

(١) انظر نقض - (٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢٨٣ مبدأ ٢٧٩ ومجموعة السكري ص ٣٦٩ رقم ١٥١٤) .

الفصل الثالث

إتلاف الأوراق الضريبية

١٤٤ - تمهيد

١٤٥ - الركن المادى

١٤٦ - المحل

١٤٧ - الركن المعنوى

١٤٨ - العقوبة .

١٤٤ - تمهيد :

أوجب المشرع في بعض الأحوال حماية للمصلحة الضريبية أن يمنع كل من يجوز أوراقاً تفيد في التحقيق من صحة تنفيذ القانون الضريبي عن إتلاف هذه الأوراق قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب التى يقررها هذا القانون . مثال ذلك ما نص القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ فى المادة ٢٩ .

ونبحث فيما يلى أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة بها .

١ - الركن المادى

١٤٥ - يتحقق إتلاف الأوراق الضريبية يجعلها غير صالحة للغرض الذى أعدت من أجله مما يؤدى إلى الخيلولة دون الاستفادة منها فى التحقيق من صحة تطبيق القانون الضريبي .

٢ - المحل

١٤٦ - يتعين أن يرد الإتلاف على المحررات والأوراق الضريبية الأخرى المشار إليها في جريمة الامتناع السابقة . ويشترط أن تكون الأوراق المتلفة صالحة لإثبات ما يراد معرفته بشأن ضريبة لم يسقط بعد حق الحكومة في المطالبة بها .

ولا يحول دون وقوع الجريمة أن تكون الأوراق الضريبية محل الإتلاف مملوكة للمتلف نفسه . وهنا تبدو الحكمة من أفراد نص خاص لهذه الجريمة ، وعدم ترك العقاب عليها للقواعد العامة . وعلة تجريم هذا الاتلاف ولو صدر من مالك الأوراق المتلفة هو ما أراد به القانون من إحكام الرقابة الضريبية بفرض بعض الواجبات التي من شأنها تمكين الإدارة من التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي .

٣ - الركن المعنوي

١٤٧ - هذه الجريمة عمدية ، يتعين فيها توافر القصد الجنائي العام ، فلا عقاب على الإتلاف غير العمدى فيتعين أن يعلم الجاني بكنه الأوراق التي أتلفها وأنه لم يسقط بعد حق الحكومة في المطالبة بالضريبة .

ويلزم أن تتجه إرادة الجاني إلى الإتلاف ، فلا عقاب إذا شب حريق في منشأة الممول أتى على ما لديه من دفاتر ومستندات .

ومتى توافر هذا القصد وقعت الجريمة دون ما حاجة إلى تطلب قصد خاص ، أى قصد التهريب من أداء الضريبة .

٤ - العقوبة

١٤٨ - يعاقب على هذه الجريمة بعقوبة الغرامة التي أسلفنا بيانها بشأن جريمة الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية .

ولا محل لتطبيق العقوبة المنصوص عليها في المادة ٣٦١ عقوبات ، ذلك أن القانون الضريبي إذ أفرد نصاً خاصاً بجريمة الاتلاف المذكورة فإنه قد نسخ بذلك النص العام في الحدود التي قررها . وتطبيقاً لذلك فإنه لا يحول دون وجوب تطبيق العقوبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أن يكون الجاني لا يملك الأوراق الضريبية التي أتلّفها .

الفصل الرابع

عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

١٤٩ - تمهيد

١٥٠ - الركن المادى

١٥١ - الركن المعنوى

١٥٢ - العقوبة .

١٤٩ - تمهيد :

إحكاماً للرقابة الضريبية فرض القانون الضريبي على بعض الأشخاص واجب التحقق من الوفاء بالضريبة ، وعاقب على مخالفة هذا الواجب .

وندرس فيما يلى ركنى هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة لها .

١ - الركن المادى

١٥٠ - يتمثل الركن المادى من هذه الجرائم فى فعل ينطوى على عدم التحقق من الوفاء بالضريبة .

وقد وردت بمختلف التشريعات الضريبية صور كثيرة لمخالفة واجب التحقق من هذا الوفاء مثالها .

١ - أداء حقوق التركة إلى الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم

دون أن يقدموا شهادة من مصلحة الضرائب دالة على تسديد ضريبة الأيلولة على الخزانة أو على التركة غير مستحق عليها ضرائب (المادة ٣١ / ٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

٢ - أن يسمح المصرف أو المحل أو الشخص الذي يشغل عادة بتأجير الخزائن - بفتح الخزانة المؤجرة للمتوفى في غيبة مندوب مصلحة الضرائب (المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤)

٣ - (أ) كل من وقع أو قبل أو استعمل عقداً أو محرراً أو غيره لم تؤد عنه ضريبة الدمغة المستحقة .^(١)

(ب) كل من توسط في التعامل أو في تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أى محرر لم تؤد عنه الضريبة المستحقة .

٢ - الركن المعنوى

١٥١ - هذه الجرائم من الجحجح المخالفات ، فلا يلزم فيها توافر القصد الجنائى بل يكفى لوقوعها أن تصدر عن خطأ غير عمدى من الجانى .

٣ - العقوبة

١٥٢ - تختلف العقوبة المقررة لكل من هذه الجرائم باختلاف التشريعات الضريبية التى نصت عليها .

(١) المادة ٣٣ أ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

(٢) المادة ٣٣ ب من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

الفهرس

٣	تمهيد
---	-------------

مقدمة

١	- الإستقلال القانونى
٢	- قانون العقوبات الخاص
٣	- خطة البحث

الكتاب الأول فى الجرائم الضريبية

مقدمة

١	- أفكار عامة عن القانون الضريبى
٥	- الغش الضريبى
٦	- أسباب الغش الضريبى
٧	- القانون الجنائى الضريبى

٢٤	.....	٨	- خطة المشرع في التجريم الضريبي
٢٩	.....	٩	- معيار تمييز قانون العقوبات الضريبي
٣٢	.....	١٠	- منهج البحث

القسم الأول النظرية العامة للجريمة الضريبية

٣٣	١١	- تمهيد
----	-------	----	---------

الباب الأول الجريم الضريبية بوجه عام

المبحث الأول تعريف الجريمة الضريبية

٣٥	١٢	- تعريف
----	-------	----	---------

المبحث الثاني الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

٤١	.....	١٣	- الطبيعة الجنائية العادية
٤٢	.....	١٤	- الطبيعة الادارية

١٥ - نقد	٤٤
١٦ - الخلاصة	٤٨
١٧ - طبيعة الجرائم الجمركية	٤٩

المبحث الثالث

شرعية الجريمة الضريبية وعقوبتها

١٨ - تمهيد	٥٨
------------------	----

المطلب الأول

القاعدة

١٩ - قاعدة الشرعية وتطبيقها على الجرائم الضريبية	٦٠
٢٠ - قاعدة قانونية الضريبة	٦١

المطلب الثاني

نتائج القاعدة

٢١ - (أولا) القانون المكتوب هو المصدر الوحيد	٦٤
٢٢ - (ثانيا) عدم اللجوء إلى القياس في قواعد التجريم الضريبي	٦٦

المطلب الثالث

نطاق قانون العقوبات الضريبي

(أولا) نطاق القانون من حيث الزمان

- ٢٣ - القاعدة ٧٢
- ٢٤ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الاجرائية ٧٤
- ٢٥ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الموضوعية ٧٧
- ٢٦ - القاعدة ٨٣
- (١) وقوع الجريمة في الاقليم المصرى بفعل
- ٨٥ ارتكب في الخارج
- (٢) ارتكاب مواطن جنائية أو جنحة
- ٨٧ في الخارج
- ٢٧ - القيود على رفع الدعوى الجنائية ٨٩

المطلب الرابع

أسباب الإباحة

- ٢٨ - (أولا) استعمال الحق ٩٠
- (١) حدود حق الممول في الامتناع
- ٩١ عن اداء الضريبة بسبب المقاصة
- (٢) المحافظة على سر المهنة
- ٩٧ (ثانيا) مدى اعتبار الدفاع الشرعى واستعمال السلطة
- ٩٩ كسببين للإباحة في قانون العقوبات الضريبي

- (ثالثاً) هل يعتبر رضا الإدارة الضريبية
سبباً للإباحة ١٠٠

المطلب الخامس تقسيمات الجرائم الضريبية

- ٢٩ - (أولاً) أنواع الجرائم الضريبية . ١٠٤
٣٠ - (ثانياً) التمييز بين الجرائم الضريبية ١٠٥

الباب الثاني أركان الجريمة الضريبية

- ٣١ - تمهيد ١٠٩

الفصل الأول الركن المادى

- ٣٢ - تقسيم ١٠٩

المبحث الأول عناصر الركن المادى

- ١١٠ - تقسيم ١١٠

المطلب الأول النشاط الإجرامى

- ٣٣ - مخالفة الالتزام الضريبى ١١٠
٣٤ - الطبيعة القانونية للالتزامات الضريبية ١١١
٣٥ - مضمون الإلتزامات الضريبية ١١٢
٣٦ - الخلاصة ١١٣
٣٧ - النشاط الإجرامى ١١٣
٣٨ - الجرائم الوقتية والمستمرة ١١٧

المطلب الثانى النتيجة

- ٣٩ - تحديدها ١٢١

المطلب الثالث علاقة السببية

- ٤٠ - تحديدها ١٢٣

المبحث الثانى الشروع والمحاولة

- ٤١ - الأصل فى الجرائم الضريبية ١٢٥

- ٤٢ - الحالات المعاقب فيها على الشروع ١٢٥
- ٤٣ - الشروع في التهريب جريمة مستقلة ١٢٦

المبحث الثالث

المساهمة الجنائية

- ٤٤ - مذهب القانون المصرى ١٢٧

المطلب الأول

الفاعل الأصلي

- ٤٥ - العلاقة القانونية الضريبية ١٣٠
- ٤٦ - الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ١٣٢
- ٤٧ - الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية ١٤٠
- ٤٨ - الجريمة التي تقع بفعل الغير ١٤٣

المطلب الثانى

الشريك

- ٤٩ - من هو الشريك ١٥١
- ٥٠ - (أولا) أركان جريمة الإشتراك : ١٥٢
- ١ - وقوع فعل معاقب عليه ١٥٣
- ٢ - أن يقع الاشتراك باحدى الطرق
- المبينة فى القانون ١٥٣

- (أ) المسؤولية الجنائية للمحاسبين .. ١٥٤
 (ب) مسؤولية الغير إذا عهد إليه الطرف
 السليم بتنفيذ التزامه الضريبي ١٥٦
 ٣ - قصد الاشتراك ١٥٩
 ٥١ - (ثانيا) عقوبة الشريك ١٦٢

الفصل الثاني الركن المعنوي

- ٥٢ - تمهيد ١٦٣

المبحث الأول الأهلية الجنائية

- ٥٣ - عناصر الأهلية الجنائية ١٦٤
 ٥٤ - التمييز الجنائي ١٦٥
 ٥٥ - أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية ١٦٦

المبحث الثاني الخطأ

- ٥٦ - تمهيد ١٧٢
 ٥٧ - مشكلة الخطأ في الجريمة الضريبية ١٧٢

١٧٦	.....	٥٨ - تحديد الخطأ في الجريمة الضريبية
١٧٩	.....	٥٩ - نظرية الجنب المخالفات
١٨١	.....	٥٩ مكررا - إثبات الخطأ
١٨٢	.....	٦٠ - ما يؤثر في الخطأ

الباب الثالث العقوبة

الفصل الأول نظرية الجزاء الضريبي

١٨٧	.....	٦١ - تمهيد
١٨٩	.....	٦٢ - الجزاءات غير العقابية
١٩٣	.....	٦٣ - الجزاءات العقابية
١٩٥	.....	٦٤ - العقوبات التعويضية

(أ) الغرامة الضريبية

١٩٦	.....	٦٥ - تعريف
١٩٦	.....	٦٥ مكررا - الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية
٢٠٢	.....	٦٦ - رأينا في الموضوع
	.....	٦٦ مكررا - النتائج القانونية للطبيعة المختلطة
٢٠٩	.....	للغرامة الضريبية

٢١٧	٦٧ - الغرامة التهديدية
-----	-------	------------------------

(ب) غرامة المصادرة

٢١٨	٦٧ مكررا - غرامة المصادرة
-----	-------	---------------------------

(ج) المصادرة

٢١٩	٦٨ - المصادرة
-----	-------	---------------

الفصل الثاني

العود

٢٢٠	٦٩ - القاعدة في تطبيق العقوبات
-----	-------	--------------------------------

٢٢٠	٧٠ - شروط توافر العود
-----	-------	-----------------------

٢٢٤	٧١ - آثار العود
-----	-------	-----------------

الباب الرابع

الخصومة الجنائية الضريبية

٢٢٥	٨٢ - تمهيد
-----	-------	------------

الفصل الأول الضبط القضائي

المبحث الأول مأمور الضبط القضائي

- ٧٣ - التمييز بين طائفتي مأموري الضبط القضائي ٢٢٦
- ٧٤ - مأموروا الضبط القضائي في الجرائم الضريبية
هم من ذوى الاختصاص الخاص ٢٢٧
- ٧٥ - من هم هذه الصفة ٢٢٧

المبحث الثانى سلطة مأمورى الضبط القضائى

- ٧٦ - تمهيد ٢٣٣

المطلب الأول إجراءات الاستدلال

- ٧٧ - وسائل الرقابة لكشف الجرائم ٢٣٤
- ٧٨ - سلطة الاطلاع ٢٣٥
- ٧٩ - تحرير محضر باجراءات الاستدلال ٢٣٨

المطلب الثانى إجراءات التحقيق

- ٨٠ - سلطة مأمورى الضبط القضائى من موظفى الإدارة
الضريبية ٢٣٩
- ٨١ - التفتيش ٢٤١

الفصل الثانى القيد الوارد على سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية

- ٨٢ - تعليق تحريك الدعوى الجنائية على طلب ٢٤٥
- ٨٣ - أهمية تقديم الطلب ٢٤٦
- ٨٤ - شروط صحة الطلب ٢٤٧
- ٨٥ - عدم التقيد بميعاد الثلاثة شهور ٢٤٩
- ٨٦ - عدم تقديم الطلب ٢٤٩
- ٨٧ - التنازل عن الطلب ٢٥٠

الفصل الثالث الصلح الجنائى الضريبى

- ٨٨ - الجرائم التى يجوز فيها الصلح ٢٥٦

٢٥٨	..... شروط الصلح	٨٩ -
٢٥٩	..... ما لا يشترط	٩٠ -
٢٦٠	..... الطبيعة القانونية للصلح الجنائي الضريبي	٩١ -
٢٦٥	..... آثار الصلح	٩٢ -

القسم الثاني أحكام الجرائم الضريبية

الباب الأول جريمة التهريب الضريبي

٢٧٣ تمهيد	٩٣ -
-----	-------------	------

الفصل الأول التهريب الضريبي الجمركي

٢٧٥	..... التطور التاريخي للتهريب الجمركي	٩٤ -
٢٧٨	..... صورتنا التهريب الجمركي	٩٥ -

جريمة التهريب الضريبي الجمركي (أولا) أركان الجريمة

١ - محل التهريب

- ٩٦ - المقصود بالبضائع أو المواد الأخرى ٢٧٩
٩٧ - ضبط الأشياء المهربة خارج الدائرة الجمركية ٢٨٠
٩٨ - خضوع الأشياء المهربة للضريبة الجمركية ٢٨٣

٢ - الركن المادى

- ٩٩ - التهريب الحقيقى ٢٨٥
١٠٠ - التهريب الحكمى ٢٩٠

٣ - الركن المعنوى

- ١٠١ - القصد الجنائى ٢٩٧
١٠٢ - العقوبة ٢٩٩
١٠٣ - العقوبات ٢٩٩
١ - الحبس ٢٩٩
٢ - الغرامة ٢٩٩
٣ - المصادرة ٣٠٠

الفصل الثانى الاحتىال الضرىبى

١٠٣ مكررا - تمهيد ٣٠٩

المبحث الأول جرىمة الاحتىال الضرىبى بوجه عام

١ - الركن المادى

- ١٠٤ - (أ) الطرق الاحتىالية ٣١١
١٠٥ - (ب) التخلص من أداء ما يجب أدائه قانونا
من الضرىبة ٣١٤
١٠٦ - (ج) أن يتم التخلص من أداء الضرىبة تحت
تأثير الاحتىال ٣١٥
١٠٧ - طبعية الجرىمة ٣١٦

٣ - الركن المعنوى

- ١٠٨ - القصد العام . القصد الخاص ٣١٦
١٠٩ - العقوبة ٣١٧

المبحث الثاني الاحتيال في مجال ضريبة الملامى

٣٢٦ النص القانونى -

المبحث الثالث جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله

٣٢٩ تمهيد ١١٠

١ - الركن المادى

٣٣٠ الاستعمال ١١١

١١٢ - يتعين أن يرد الاستعمال على طابع دمغة

٣٣١ سبق استعماله

٣ - الركن المعنوى

٣٣٢ القصد الجنائى العام ١١٣

٣٣٣ العقوبة ١١٤

المبحث الرابع جريمة إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب

٣٣٣ تمهيد ١١٥

١ - الركن المادى

- ١١٦ - (أ) استعمال أختام دمغة الضرائب ٣٣٥
١١٧ - أن يكون من شأن الاستعمال أن يؤدى إلى الأضرار
بالمصلحة الضريبية للدولة ٣٣٥

٢ - القصد الجنائى

- ١١٨ - القصد الجنائى العام ٣٣٦
١١٩ - العقوبة ٣٣٦

الباب الثانى جرائم التزوير الضريبى

الفصل الأول جريمة تقليد علامات وطوابع الدمغة والتعامل فيها

- ١٢٠ - تمهيد ٣٣٧

١ - الركن المادى

- ١٢١ - الصنع - الحمل فى الطريق للبيع - التوزيع .
العرض للبيع ٣٣٩

٢ - المحل

١٢٢ - تحديده . استبعاد آلة الختم والتأشير ٣٤٠

٣ - الركن المعنوى

١٢٣ - الجريمة المنصوص عليها فى المادة ٢٠٦ عقوبات ٣٤١

١٢٤ - صورة الركن المعنوى ٣٤٢

١٢٥ - رأينا فى الموضوع ٣٤٢

١٢٦ - العقوبة ٣٤٩

الفصل الثانى التزوير فى الاقرارات الضريبية

١٢٧ - تمهيد ٣٥٦

١ - الركن المادى

١٢٨ - تغيير الحقيقة .

التعامل أو التوسط فى التعامل بالأوراق محل الجريمة ٣٥٧

٢ - المحل ٣٥٨

٣ - القصد الجنائى ٣٥٨

١٣٢ - العقوبة ٣٥٩

الباب الثالث

جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية

١٣٣ - تمهيد : ٣٦١

الفصل الأول

الإخلال بواجب الاقرار

١٣٤ - تمهيد ٣٦٣

١٣٥ - الاقرار الضريبي ٣٦٣

ركن الجريمة

١ - الركن المادى

١٣٦ - الامتناع أو التأخر ٣٦٥

٢ - الركن المعنوى ٣٦٦

١٣٨ - العقوبة ٣٦٦

الفصل الثانى

الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

١٣٩ - تمهيد ٣٦٨

أركان الجريمة

١ - الركن المادى ٣٦٨

١٤٠ - الامتناع ٣٦٨

٢ - المحل ٣٦٩

٣ - الركن المعنوى ٣٧٠

- العقوبة ٣٧٠

الفصل الثالث

إتلاف الأوراق الضريبية

١٤٤ - تمهيد ٣٧٢

أركان الجريمة

١ - الركن المادى ٣٧٢

٢ - الركن المحل ٣٧٣

٣٧٣	.....	٣ - الركن المعنوى
٣٧٣	.....	- العقوبة

الفصل الرابع عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

٣٧٥	١٤٩ - تمهيد
-----	-------	-------------

أركان الجريمة

٣٧٥	.....	١ - الركن المادى
٣٧٥	.....	٢ - الركن المعنوى
٣٧٥	.....	- العقوبة
٣٧٧	.....	الفهرس

رقم الإيداع بدار الكتب

١٩٩٠ / ٢٣٧٦

الترقيم الدولي : ٠ - ١٥٦٨ - ١٣ - ٩٧٧

طالع الوفاء في معرفة ما في الصدقات

تجلیت المـ رماوی برکھ ۱۱۰۹ شاع محمد البرکوی، البیاض . انصافی . تہذیب ۹۰۷۹۲۸

